

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

DIPLOMOVÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA EVROPSKÉ INTEGRACE

Daně z příjmů ve vybraných zemích v makroekonomických souvislostech

Income Taxes in Selected Countries a Macroeconomic Context

Student: Bc. Jiří Weiss

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Ing. Igor Kotlán, Ph.D.

Ostrava 2008

## Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracoval samostatně. Všechny použité zdroje uvádím v příloze.

Děkuji vedoucímu práce JUDr. Ing. Igoru Kotlánovi, Ph.D. za odbornou pomoc při tvorbě diplomové práce.

Ve Valašském Meziříčí  
7. května 2008

.....

Podpis

# Obsah

<b>Úvod .....</b>	<b>6</b>
<b>1 Typologie a funkce daní s historickým náhledem teorie zdanění.....</b>	<b>7</b>
1.1 Vymezení a úloha daní v ekonomice .....	7
1.2 Funkce daní.....	9
1.3 Klasifikace daní .....	10
1.3.1 Základní členění daní.....	10
1.3.2 Třídění daní používaná k analýzám jejich dopadu .....	13
1.3.3 Třídění daní používaná pro praktické účely.....	16
1.3.4 Institucionální třídění daní .....	18
1.4 Daňové teorie v kontextu historického vývoje .....	20
1.4.1 Historický náhled teorie zdanění .....	20
1.4.2 Současný pohled na daňové principy.....	25
<b>2 Teorie zdanění příjmů .....</b>	<b>27</b>
2.1 Osobní důchodová daň.....	27
2.1.1 Charakteristika osobní důchodové daně .....	27
2.1.2 Vlastnosti osobní důchodové daně prizmatem ekonomické teorie.....	28
2.1.3 Teoretická pojetí osobní důchodové daně.....	32
2.2 Daň ze zisků firem .....	36
2.2.1 Kontroverze názorů na daň ze zisků firem .....	36
2.2.2 Daň ze zisků firem a problematika dvojího zdanění.....	38
2.2.3 Daň ze zisků firem a problematika odpisů.....	41
2.2.4 Daň ze zisků firem a inflace.....	42
2.2.5 Daň ze zisků firem a problematika oceňování zásob.....	42
2.2.6 Další aspekty zdanění právnických osob .....	43
<b>3 Pojetí, legislativní rámec a harmonizace zdanění příjmů v EU.....</b>	<b>45</b>
3.1 Geneze procesu koordinace a harmonizace zdanění příjmů v EU.....	45
3.2 Aktuální legislativní rámec harmonizace zdanění příjmů v EU .....	48
3.2.1 Směrnice č. 90/443/EHS .....	48
3.2.2 Směrnice č. 90/435/EHS .....	49
3.2.3 Směrnice č. 2003/48/ES.....	50
3.2.4 Směrnice č. 2003/49/ES.....	51
3.2.5 Judikatura Evropského soudního dvora .....	51
3.3 Možné směry budoucího vývoje harmonizace zdanění příjmů .....	53

<b>4 Zdaňování příjmů ve vybraných zemích v kontextu makroekonomického vývoje.....</b>	<b>55</b>
4.1 Deskripce odvodů z příjmů ve vybraných zemích v r. 2006 .....	56
4.1.1 Česká republika.....	56
4.1.2 Maďarsko .....	61
4.1.3 Polsko.....	66
4.1.4 Slovensko .....	70
4.2 Komparace trendů ve vývoji vybraných ukazatelů daňového zatížení v jednotlivých zemích .....	75
4.2.1 Vývoj vybraných ukazatelů daňového zatížení .....	75
4.2.2 Shrnutí trendů ve vývoji vybraných ukazatelů daňového zatížení příjmů.....	87
<b>5 Vybrané aspekty zdanění právnických osob v ČR – výzkumné šetření .....</b>	<b>89</b>
5.1 Motivy uskutečnění výzkumného šetření .....	89
5.2 Formulace výzkumného problému a cíle výzkumného šetření.....	90
5.3 Koncepce výzkumného šetření .....	91
5.3.1 Formulace dotazníku.....	91
5.3.2 Výběr a charakteristika vzorku respondentů.....	93
5.4 Výsledky výzkumného šetření.....	94
5.4.1 Výsledky za celou ČR.....	94
5.4.2 Výsledky v Moravskoslezském kraji .....	97
5.5 Závěry výzkumného šetření.....	98
<b>Závěr .....</b>	<b>101</b>
<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>103</b>
<b>Seznam použitých zkratk .....</b>	<b>106</b>
<b>Seznam tabulek a grafů .....</b>	<b>107</b>
<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce .....</b>	<b>109</b>
<b>Seznam příloh.....</b>	<b>110</b>

# Úvod

Platba daní provází lidské společenství od dávných dob, lze říci, že daně jsou staré jako lidstvo samo. Zatímco v dobách minulých byly z tehdejších forem „daní“ financovány potřeby panovníka nebo církve, v současné době si bez existence daňových odvodů lze jen stěží představit financování veřejných rozpočtů a zajištění základních funkcí státu. Nedílnou součástí daňové soustavy je subsystém daní z příjmů. Byť mezi daňovými soustavami jednotlivých zemí panují značné rozdíly, bez daní z příjmů v současné době nefunguje téměř žádný daňový systém ve standardně fungující tržní ekonomice.

Problematika zdaňování příjmů je zvláště v současné době, kdy v České republice probíhá tzv. reforma veřejných financí, téma nesmírně aktuální, neboť právě reforma daní z příjmu patří k ústředním a současně nejdiskutovanějším bodům celé fiskální reformy. V souvislosti s aktuální daňovou reformou v České republice bývají často zmiňovány a v mnoha případech dávány za vzor daňové systémy v jiných zemích. Česká republika se přirozeně nevyhne srovnání zejména se zeměmi, jež k ní mají vzhledem ke svým historickým, sociálně-kulturním, geografickým, zejména však ekonomickým charakteristikám nejbližší, tzn. zeměmi střední Evropy. Právě o zdaňování příjmů v zemích střední Evropy má práce pojednává.

Cílem mé práce je podat ucelený přehled o systémech zdaňování příjmů ve vybraných středoevropských zemích včetně České republiky, vybrané aspekty zdanění příjmů v těchto zemích vzájemně porovnat a vyvodit možné implikace pro daňový systém České republiky.

Práce je členěna do dílčích tematických celků, první dvě kapitoly podávají náhled na nejvýznamnější aspekty teorie zdaňování příjmů včetně klasifikace odvodů daňového charakteru a historického vývoje teorie zdanění. Třetí kapitola seznamuje s vývojem a současným stavem harmonizace zdanění příjmů v Evropské unii a nastiňuje i možný budoucí vývoj v této oblasti. Čtvrtá kapitola se již věnuje popisu systémů zdanění příjmů ve středoevropských zemích a jejich vzájemné komparaci v makroekonomických souvislostech. Poslední, pátá kapitola navazuje na kapitolu předchozí a je podrobněji zaměřena na realitu zdaňování příjmů přímo v České republice, konkrétně se věnuje subsystému zdaňování příjmů právnických osob. Kapitola je koncipována formou výzkumného šetření zaměřeného na chování právnických osob ve vztahu k formě a výši zdanění jejich zisků s cílem vyvodit možná konkrétní doporučení ke změnám v koncepci zdaňování příjmů právnických osob v České republice.

# 1 Typologie a funkce daní s historickým náhledem teorie zdanění

## 1.1 Vymezení a úloha daní v ekonomice

Úloha daní v ekonomické teorii a hospodářské praxi je nezastupitelná. **Daň lze definovat různými způsoby.** Podle Širokého<sup>1</sup> je daň **povinná, zákonem předem stanovená částka, kterou se odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomickému subjektu.** Daněmi se odnímají příjmy soukromému sektoru, aby se jejich výnosy mohly stát příjmem veřejných rozpočtů.

**Daňovou politiku** je možné charakterizovat jako *praktické využívání daňových nástrojů k ovlivňování ekonomických a sociálních procesů ve společnosti.* Daně řadíme do skupiny nepřímých nástrojů hospodářské politiky, v ekonomice slouží k přerozdělování nově vytvořeného produktu. Nástroje daňové politiky lze dle kritéria jejich samostatnosti (autonomnosti) působení na ekonomiku rozdělit na *automatické stabilizátory* a *diskreční opatření.*

**Automatické (vestavěné) stabilizátory** mají tlumit cyklické výkyvy ekonomiky. Typickým automatickým stabilizátorem je *progresivní sazba daně z příjmů.* Funguje tím způsobem, že v období konjunktury se poplatníci díky zvýšeným příjmům dostávají do pásem vyšších daňových sazeb, takže podíl jejich zdaněného důchodu se zvyšuje. Důsledkem nižšího relativního růstu disponibilního důchodu je skutečnost, že agregátní poptávka soukromého sektoru neroste úměrně tempu růstu ekonomického produktu, nýbrž pomalejším tempem. Naopak v období recese dochází vlivem nižších daňových sazeb k poklesu zdaněných důchodů a tím je zabráněno podstatnějšímu poklesu poptávky a následně produktu ekonomiky. Podobným způsobem působí i *sociální pojistné* a z něj vyplácené různé formy podpor poskytovaných vládou. Podmínkou fungování vestavěných stabilizátorů je stabilní nebo alespoň relativně stabilní cenová hladina.

**Diskreční daňová opatření** představují záměrné změny v daňovém systému realizované na bázi vládních rozhodnutí. Řadíme mezi ně *zavádění nových daní a změny stávajících daní.* Diskreční daňová opatření jsou nezávislá na hospodářských cyklech, jejich negativem je informační a realizační zpoždění.

---

<sup>1</sup> (ŠIROKÝ, 2003, s. 8)

Daňová politika je nedílnou složkou *rozpočtové a fiskální politiky*. **Rozpočtová politika** je užším pojmem, lze ji definovat jako soubor nástrojů, kterými se zabezpečuje finanční stránka hospodaření státu. Omezuje se na analýzu bilancí veřejných rozpočtů, zvláště státního rozpočtu. Naproti tomu **fiskální politika** představuje širší pojem, neboť kromě rozpočtových cílů sleduje i dosažení potřebných hodnot makroekonomických agregátů.

Úlohou daní v nejširším slova smyslu je **zajistit příjmy do státního rozpočtu a přispět k provádění zamýšlené fiskální politiky**. Pokud bude existovat jakýkoliv stát, bude potřebovat ke svému fungování určité finanční prostředky.

Existence státu, resp. vlády, je v ekonomické teorii vysvětlována *teorií výskytu tržních selhání*, zahrnující např. *teorii nedokonalé konkurence, veřejných a záslužných statků a externalit*, ale také *teorii spravedlnosti rozdělování*.

*K základním příčinám tržních selhání lze řadit existenci nedokonalé konkurence,<sup>2</sup> nedokonalých trhů, neelastičnosti poptávky a nabídky a dalších příčin. Ve svém důsledku způsobují tyto faktory narušení tržního mechanismu, který již není sám o sobě schopen efektivně rozdělovat omezené ekonomické zdroje.*

**Teorie veřejných a záslužných statků** dělí veškeré zboží a služby podle kritérií vylučitelnosti a soutěživosti ve spotřebě. Vlastností **veřejných statků** je jejich *nevylučitelnost z vlastnictví, nesoutěživost ve spotřebě* a v rozhodující míře případů i *velké množství spotřebitelů*. **Záslužné statky** jsou podobné soukromým statkům, ale na volném trhu by se působením pouze samotných tržních sil vyskytovaly jen v malém množství.

**Externality** jsou charakterizovány nevymahatelností (či značnou obtížností vymahatelnosti) kompenzací za jejich spotřebu. Externality se vyznačují tím, že externí efekt není druhově ani kvalitativně shodný s povahou statku. Narozdíl od veřejných statků by však v případě vzniku externalit měla vláda zasahovat pouze tehdy, když její zásahy budou ekonomicky efektivní.

**Teorie spravedlnosti rozdělování** zdůrazňuje nezastupitelnost státní role při *zmírňování určitých sociálních nerovností*. Prostřednictvím daní a transferů stát přerozděluje část prostředků

---

<sup>2</sup> Např. situace monopolu, monopolistické konkurence či oligopolu na trhu statků a služeb, analogicky situace monopsonu či bilaterálního monopolu na trhu práce.



od majetnějších obyvatel k méně majetným spoluobčanům. Cílem těchto státních zásahů má být *spravedlivější rozdělení důchodů a bohatství*.

## 1.2 Funkce daní

Daně by měly v ekonomice napomáhat veřejným financím plnit *tři základní funkce*:<sup>3</sup>

- alokační;
- (re)distribuční;
- stabilizační.

**Alokační funkce** daní řeší problematiku *investování (umísťování) vládních výdajů a optimálního rozdělení mezi veřejnou a soukromou spotřebou*. Vláda sice potřebuje k naplnění svých cílů disponovat určitými prostředky a zasahovat do ekonomiky, ale příliš rozsáhlý sektor by mohl vést i k alokování těch prostředků, jež bývají efektivněji a méně nákladně alokovány prostřednictvím trhu. Proto by měla být alokační funkce redukována na oblasti, ve kterých trh projevuje alokační neefektivnost.

**(Re)distribuční funkcí** rozumíme *ovlivňování (re)distribuce důchodů prostřednictvím daní a transferových plateb*. (Re)distribuční funkce spočívá v přesunu části důchodů a bohatství směrem od bohatších jedinců k chudším. Bez tohoto procesu by vlastnictví zdrojů, dovedností, zručností a určitých dispozic vedlo k nezvratnému rozdělení bohatství a důchodů, které by mělo za následek drastické zvýšení rozdílů mezi obyvatelstvem, život v přepychu jedněch a obrovskou bídu druhých. Z tohoto titulu proto vláda odnímáním části důchodů jedněm a poskytováním transferových plateb druhým modifikuje prvotní distribuci.

**Stabilizační funkce** znamená *zmírňování cyklických výkyvů v ekonomice*. Pohled jednotlivých ekonomických škol na stabilizační funkci daní přitom není jednotný. *Největší význam přisuzují stabilizační funkci daní keynesiánci*, kteří se soustředí na problém efektivní poptávky. Podle keynesiánců efektivní poptávka určuje úroveň výstupu v ekonomice, její nedostatečná výše může vést k poklesu příjmů ekonomických subjektů. V takovéto situaci má vláda podle keynesiánců do ekonomiky zasahovat především prostřednictvím změn daní a vládních výdajů. Ty jsou jako

---

<sup>3</sup> Přestože je ve třech uvedených funkcích implicitně obsažena, někdy se samostatně uvádí ještě tzv. *fiskální funkce*, definovaná jako *získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů* (KUBÁTOVÁ, 2000, s. 17).

nástroj fiskální politiky považovány za rozhodující při dosažení a udržení rovnoměrného stabilního tempa růstu produktu ekonomiky a plné zaměstnanosti.

Naproti tomu *liberalistické směry* vycházející z neoklasicismu či monetarismu *jsou při hodnocení fiskální politiky jakožto účinného nástroje zasahování státu do ekonomiky značně skeptické*. Ekonomové tohoto zaměření nepřisuzují veřejným financím, a tedy ani daním funkci stabilizátora ekonomiky a význam daní jako prostředku využitelného k makroekonomické regulaci odmítají. Zpravidla se naopak domnívají, že jsou to právě státní zásahy fiskální povahy do ekonomiky, co ekonomickou nerovnováhu a cyklické výkyvy způsobuje.

### 1.3 Klasifikace daní

Daně lze třídit podle mnoha různých kritérií. Široký uvádí následující klasifikaci: <sup>4</sup>

- základní členění daní;
- třídění daní používaná k analýzám jejich dopadu;
- třídění daní používaná pro praktické účely;
- institucionální třídění.

#### 1.3.1 Základní členění daní

Pravděpodobně nejznámější typologizací daní je členění podle jejich vazby na důchod poplatníka dělící daně na přímé a nepřímé. Mezi další základní klasifikace daní je možno zařadit ty, které se zabývají určením poplatníka (tzn. subjektu) daně, stanovením předmětu (tzn. objektu) daně a zjištěním, do jaké míry respektují příjmovou situaci občana (osobní a in rem daně).

#### Klasifikace daní dle jejich vazby na důchod poplatníka

Jde o nejběžnější třídění daní používané již od doby feudalismu, přičemž toto kritérium by bylo možno použít i na většinu předchůdkyň daní. Podle tohoto kritéria se daně člení na:

---

<sup>4</sup> (ŠIROKÝ, 2003, s. 39)

- přímé;
- nepřímé.

**Přímé daně** jsou bezprostředně vyměřeny poplatníkovi na základě jeho důchodu nebo majetku a předpokládá se, že je nemůže přenést na další ekonomické subjekty. Daně jsou adresné a přihlížejí k majetkové či důchodové situaci osoby, která si jejich výši mnohdy vypočítává sama a sama si je odvádí, či alespoň jejich hodnotu zná (např. z výplatního lístku). Přímé daně se dále dělí na *důchodové* (někdy též nazývané jako příjmové) a *majetkové*, případně o daně z hlavy.

**Nepřímé daně** jsou placeny a vybírány v cenách zboží, služeb, převodů a pronájmů, rozhodujícím momentem zdanění je většinou samotný akt nákupu či spotřeby příslušné komodity. U nepřímých daní se předpokládá, že subjekt, který je odvádí, neplatí z vlastního důchodu, nýbrž je přenáší na jiný subjekt. Nepřímé daně nerespektují důchodovou ani majetkovou situaci osob, protože jsou vyměřeny ve stejné výši pro osoby s vysokými i nízkými příjmy či bohatstvím. Nepřímé daně se dále dělí na *všeobecné* (ty jsou uvalovány na velké skupiny výrobků či služeb a daň je zpravidla konstruována jako ad valorem) a *akcízy*, jež jsou uvalovány jako jednotková daň na vybrané komodity.

### Klasifikace daní dle subjektu daně

Základem tohoto třídění je vymezení osoby či osob, tedy toho ekonomického subjektu, který je nucen daň platit. Tímto subjektem může být:

- **jednotlivec** – individuální fyzická osoba charakterizovaná jménem, trvalým bydlištěm a určitým jedinečným znakem (např. v České republice tuto funkci plní rodné číslo);
- **domácnost** – v případech, kdy je nositelem daňových povinností určena hlava rodiny, která daň odvádí za domácnost jako celek;
- **oba manželé** – tehdy, když je zavedeno společné zdanění manželů, tzv. *manželský nebo též částečný splitting*, což znamená, že se všechny příjmy manželů sumarizují a dělí dvěma, což při existenci progresivních daňových sazeb může znamenat snížení celkové daňové povinnosti;
- **všichni členové domácnosti** (tzv. *plný splitting*) – v tomto případě se sumarizují příjmy všech členů domácnosti, které se poté vydělí buď počtem osob patřících do domácnosti,

nebo např. jen počtem osob výdělečně činných, či jiným způsobem, kdy se jednotlivým členům domácnosti přiřazují koeficienty;

- **firma, korporace** – za určitým cílem uměle vytvořená právnická osoba, která pro vnější okolí vystupuje jako jedna organizace, je definována názvem, právní formou, je zapsána do seznamu firem a je jí přiděleno identifikační číslo.

## Klasifikace daní dle objektu daně

Hlediskem pro toto třídění je definování předmětu (objektu), na který se daň váže, a důvod jejího odvádění. Dle tohoto hlediska se daně mohou třídit na:

- **důchodové** – jsou uvaleny na důchod poplatníka, jež mu může plynout jak v peněžní, tak i naturální podobě;
- **výnosové** – jejich výše je většinou odhadována podle vnějších reálných znaků výdělečné činnosti;
- **majetkové** – zdaňují tržbu či nabytí movitého i nemovitého majetku;
- **z hlavy (subjektové)** – daně, jež by poplatník platil z titulu samotné své existence;<sup>5</sup>
- **obratové daně** – uvalované buď na hrubý obrát u každého výrobce podílejícího se na zpracování každého výrobku, nebo na čistý obrát, případně na obrát docílený u posledního zpracovatele;
- **spotřební** – mohou postihovat buď veškerou spotřebu, tzv. všeobecné spotřební daně, nebo spotřebu vybraných komodit, tzv. selektivní spotřební daně;
- **z obchodních operací** – postihují většinou spekulativní finanční transakce, např. burzovní daň.

Někdy se podle tohoto kritéria mohou daně dělit též na *kapitálové a tokové*. **Kapitálové daně** postihují stav (stavovou veličinu), jenž nastane k určitému datu. Stavovou veličinou neboli zásobou kapitálu je např. množství zboží na skladě, stav nemovitého majetku, množství peněz na účtu apod. Mezi kapitálové daně řadíme zejména daně majetkové, ale též např. daně dědické a darovací, neboť se zde zdaňuje majetek jako takový, objektem daně je jeho stav. **Tokové daně** jsou takové, které bývají uloženy na tokovou veličinu. Toková veličina se zjišťuje za určitou

---

<sup>5</sup> Principem „daně z hlavy“ je platba stejné částky každým občanem, který splní určitá kritéria (např. docílení určitého věku, nabytí volebního práva), bez ohledu na výši jeho příjmů. V četné literatuře se mnohdy místo termínu „daň z hlavy“ používá jeho anglický ekvivalent „poll tax.“

časovou jednotku. Tokovou veličinou je produkt, důchod, přidaná hodnota, spotřeba atd. Mezi daně tokové patří daně důchodové, spotřební, z přidané hodnoty, ale i daně z kapitálových výnosů, neboť i kapitálový výnos je veličina toku.

### **Klasifikace daní dle jejich respektování příjmových poměrů poplatníka**

Toto třídění rozlišuje daně podle vztahu k platební schopnosti (kapacitě) poplatníka. Podle tohoto třídění rozlišujeme:

- **daně osobní** – *zohledňují platební schopnost poplatníka, neboť se vyměřují na základě jeho osobního příjmu nebo příjmů z podnikání. Tyto daně bývají daněmi adresnými;*
- **daně in rem** – *platí se bez ohledu na poplatníkovu platební schopnost, neboť jsou odváděny z titulu vlastnictví či nabytí určitého majetku, nákupu či spotřeby zboží a služeb, jejich výše není závislá na jeho příjmech. Patří zde daně spotřební, z přidané hodnoty, výnosové, ale také důchodové, placené společnostmi a majetkové.*

### **1.3.2 Třídění daní používaná k analýzám jejich dopadu**

Tato členění jsou určena pro hlubší analýzy vlivu daní na chování účastníků hospodářského života (stupeň distorzity) a tržního mechanismu. Z tohoto pohledu mohou být dopady různých daní značně odlišné.

### **Klasifikace daní dle jejich dopadu na tržní mechanismus**

Z širšího pohledu nemůže existovat daň, která by nedeterminovala chování jednotlivce a byla by neutrální k tržnímu mechanismu. Každá daň ze své podstaty vyvolává *důchodový efekt*, mnohé daně vyvolávají i tzv. *efekt substituční*.

**Důchodový efekt** znamená, že *vlivem zdanění má poplatník méně finančních prostředků a rovněž struktura jeho výdajů se přesouvá směrem ke komoditám s relativně nižší důchodovou elasticitou poptávky.*

**Substituční efekt** motivuje poplatníka ke změně jeho aktivit s cílem minimalizovat svoji daňovou zátěž. Daňový subjekt je motivován „nahrazovat“ zdaněnou mzdu zvyšováním volného času, spotřebu zdaňované komodity jejím blízkým substitutem, případně má tendenci přesunovat své aktivity do stínových částí ekonomiky (tzv. šedé a černé ekonomiky). Čím větší bude substituční efekt, tím méně bude daň neutrální k ekonomickému mechanismu. Z užšího pohledu potom daně členíme na:

- **distorzní** - vyvolávají oba efekty, tedy jak *důchodový*, tak i *substituční*, z tohoto titulu narušují chování a volbu účastníků ekonomických aktivit;
- **nedistorzní (neutrální)** – vyvolávají pouze *důchodový efekt* a jejich poplatník není motivován k přesunu svých aktivit, protože ho nezavazuje daňová povinnost.

Za *nedistorzní* je považována pouze tzv. *daň z hlavy*, jejíž nominální výše je pro všechny poplatníky stejná. Všechny ostatní daně jsou potom daněmi *distorzními*.

### **Klasifikace daní dle stanovení hodnoty daně vzhledem k daňovému základu**

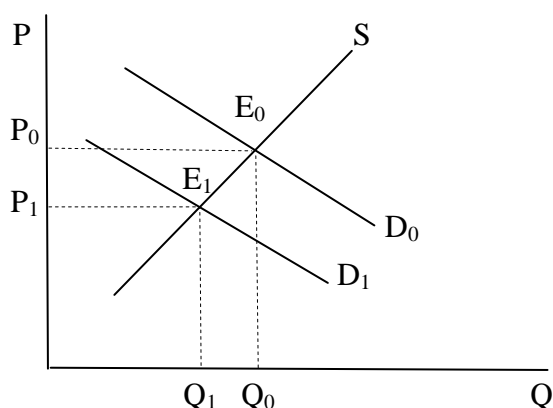
Z tohoto hlediska rozlišujeme daně:

- **jednotkové (specifické)** – jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu nebo množstevních jednotek zdaňovaného znaku v daňovém základu (např. objemu přepočteného 100 % lihu obsaženého v alkoholických nápojích), typickým představitelem těchto daní jsou akcízy;
- **ad valorem (k hodnotě)** – jsou stanoveny podle ceny zdaňovaného základu, jejich výše se určuje ze základu daně v peněžních jednotkách, nejčastěji procentem, reprezentantem těchto daní je daň z přidané hodnoty.

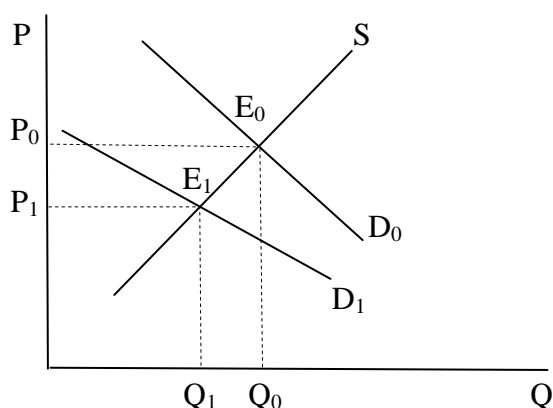
Rozdílnost obou typů daní spočívá v dopadu na trh, v odlišném způsobu ovlivňování tržní nabídky nebo poptávky (podle toho, zda je uvalena k tíži výrobců či spotřebitelů). Zatímco *jednotková daň posouvá křivky nabídky či poptávky vodorovně s původními křivkami*, *daně typu ad valorem křivky nabídky a poptávky po zdanění směrem k původnímu otáčejí*. Rozdíl znázorňuje graf (1.1) zachycující působení nepřímé daně jednotkové a valorické uvalené na stranu poptávky.

### Graf č. 1.1: Rozdíl v působení daně jednotkové a daně ad valorem

a) Jednotková daň



b) Daň ad valorem



Zdroj: ŠIROKÝ, 2003; vlastní úprava

### Klasifikace daní dle stupně jejich progresse

Podle toho, jak se bude míra zdanění měnit se změnou důchodu, se rozlišují daně:

- **progresivní** – s růstem důchodu poplatníka dochází k růstu míry jeho zdanění, poplatník tedy na dani odvádí tím vyšší poměrnou část svého důchodu, čím je jeho důchod vyšší;
- **proporcionální** – s růstem důchodu poplatníka se míra jeho zdanění nemění, poměrná část důchodu, již poplatník odvádí na dani, je tedy při jakékoliv výši důchodu stejně vysoká;
- **regresivní** – průměrná daňová zátěž s růstem důchodu poplatníka klesá, ten tedy na dani odvádí tím nižší poměrnou část svého důchodu, čím je jeho důchod vyšší.

Pojmem souvisejícím, ne však zcela totožným s progresivitou daní, je tzv. *progresivita daňové sazby*. Ta sama o sobě vyjadřuje způsob výpočtu daně z daňového základu, tedy algoritmus stanovení daňové povinnosti.

V praxi se lze nejčastěji setkat s daňovými sazbami progresivními a proporcionálními; progresivní sazby daně se využívají zejména u daní z příjmu jednotlivců, proporcionální sazby např. u daní z příjmu korporací, nepřímých daní apod.

## Klasifikace daní dle jejich shodného působení v ekonomice

Jde o ryze teoretické členění, neboť aby platilo, musely by být naplněny následující požadavky: v ekonomice nedochází k tvorbě jakýchkoliv úspor, celý důchod je ihned přeměněn na spotřebu, vše, co se nabízí, je prodáno. Existuje tedy rovnost mezi nově vytvořenou hodnotou a její spotřebou. Na tomto „dokonalém“ trhu lze potom nalézt **dvojice ekvivalentních daní**, jež *jsou zaměnitelné a mají stejný dopad na chování ekonomických subjektů*. Z hlediska výnosů pro veřejné rozpočty jsou zastupitelné, vládě může být jedno, na kterou stranu trhu bude daň uvalena. Jedná se o tyto dvojice daní (musí se jednat o všeobecné daně):

- daň na výrobu a daň na spotřebu;
- daň na mzdový fond zaměstnavatelů a daň na důchod u příjemců mezd;
- daň na nákup výrobních faktorů a daň na prodej výrobních faktorů;
- daň z prodejů a daň z přidané hodnoty.

### 1.3.3 Třídění daní používaná pro praktické účely

Toto členění vychází z praktických důvodů určujících techniku výběru daní, způsob použití jejich výnosů, místo ve struktuře veřejných rozpočtů nebo alokaci v ekonomice.

## Klasifikace daní dle stupně účelovosti použití jejich výnosů

Rozdíl mezi účelovými a neúčelovými daněmi spočívá v určení jejich výnosů. Zatímco výnos **účelových daní** bývá použit na financování určitých vybraných oblastí (např. prostředky vybrané z benzinového akcízu na opravu či výstavbu dopravní infrastruktury apod.), výnos **neúčelových daní** se stává příjmem veřejných rozpočtů, aniž by bylo předem stanoveno, do které oblasti bude směřován. Naprostá většina daní přitom spadá mezi daně neúčelové.



## Klasifikace daní dle způsobu jejich úhrady

Toto členění rozlišuje daně dle nákladů poplatníka při stanovení jejich výše a způsobu jejich výběru:

- **daně vybírané na základě daňového přiznání** – daně, jež si musí poplatník sám spočítat a je odpovědný za správnost jejich výše a včasnost zaplacení, čímž mu kromě samotné daně vznikají i další vyvolané náklady;
- **daně vybírané srážkou u zdroje příjmů** – daně vybírané v případech, kdy poplatník není shodný s plátcem daně (daň ze mzdy odváděná zaměstnavatelem apod.), jedná se o případy, kdy daň je možno tímto způsobem vybrat s menšími administrativními náklady a za minimálních možných daňových úniků.

## Klasifikace daní dle příjmové a výdajové strany veřejných rozpočtů

Někteří teoretikové analyzují veřejné rozpočty jako celek a v tomto pojetí rozlišují daně:

- **pozitivní** – daně „v pravém slova smyslu“, splňující definici daně (viz kap. 1.1) *a odnímají poplatníkovi část jeho nominálního důchodu;*
- **negativní** – za negativní daně jsou označovány transfery z veřejných rozpočtů, neboť tyto *poplatníkovi (příjemci) zlepšují jeho důchodovou situaci* buď formou přímé dotace (např. negativní důchodová daň), nebo formou dotace nepřímé (např. záporná sazba daně z obratu).

## Klasifikace daní dle jejich lokalizace v koloběhu finančních toků

Tato klasifikace člení daně dle toho, kde všude ve finančním koloběhu ekonomiky, na jakých trzích, od kterého subjektu a od které strany trhu se mohou vybírat. Mohou se rozlišovat:

- **typy daní podle trhu, na němž jsou uloženy** - daně uložené na trhu produktů nebo daně uložené na trhu výrobních faktorů;
- **typy daní podle subjektu, jenž je platí** – daně placené domácnostmi nebo daně placené firmami;

- **typy daní podle postavení daňového subjektu na trhu** – daně placené prodávajícím nebo daně placené kupujícími.

#### 1.3.4 Institucionální třídění daní

Institucionální třídění se většinou neshodují s výše uvedenými členěními vycházejícími z ekonomických hledisek, ale vycházejí z platné legislativy a státního uspořádání příslušné země, klasifikace OECD slouží k mezinárodním daňovým komparacím.

#### Klasifikace daní dle okruhu jejich platnosti a stupně závažnosti

Podle tohoto kritéria můžeme daně členit na:

- **ústřední (centrální)** – jsou aplikovány na celostátní úrovni, popř. na úrovni federace, jsou jednotné na celém území státu (federace);
- **místní (municipální)** – daně, jež mohou ustanovit nižší municipality, v rámci jednoho státu se mnohdy liší svou velikostí;
- **nadnárodní** – v současnosti neexistují, mohly by však vzniknout v rámci prohlubující se integrace některých států a byly by shodné pro dvě nebo více zemí.<sup>6</sup>

Podle tohoto pojetí lze daně rovněž rozdělit na *obligatorní*, které jsou povinné a *fakultativní*, jejichž zavedení není povinné, ale záleží na rozhodnutí příslušné úrovně municipality.

#### Klasifikace daní dle platné národní legislativy

Toto třídění vychází ze zákonné úpravy příslušné země, např. v ČR ze zákona o soustavě daní.

---

<sup>6</sup> Např. v EU by se nadnárodní daně uplatnily v případě zavedení společné fiskální politiky.

## Klasifikace daní dle metodiky OECD

Metodika OECD slouží hlavně pro porovnání daňových charakteristik různých zemí. Klasifikace dle metodiky OECD je založena na čtyřmístné číselné nomenklatuře, která jednotlivé druhy daňových odvodů člení do šesti základních skupin (1 000 až 6 000). Členění daní, jež jsou předmětem této práce, uvádí tabulka (1.1).

**Tabulka č. 1.1: Klasifikace odvodů z příjmů dle metodiky OECD**

1 000	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
1 100	Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců
1 110	Z příjmů a ze zisků
1 120	Z kapitálových výnosů
1 200	Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností
1 210	Z příjmů a ze zisků
1 220	Z kapitálových výnosů
1 300	Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1 100 a 1 200
2 000	Příspěvky na sociální zabezpečení
2 100	Zaměstnanci
2 200	Zaměstnavatelé
2 300	Samostatně výdělečná osoba nebo nezaměstnaná
2 400	Nezařaditelné do 2 100, 2 200 a 2 300
3 000	Daně z mezd a pracovních sil

*Zdroj: ŠIROKÝ, 2003; vlastní úprava*

## 1.4 Daňové teorie v kontextu historického vývoje

### 1.4.1 Historický náhled teorie zdanění

Dnešní teoretické a politické názory na daně jsou důsledkem poměrně dlouhého historického vývoje. Pro přístupy k problematice zdanění v jednotlivých historických epochách je přitom příznačná poplatnost tehdejšímu převládajícímu učení danému stupněm poznání a formou společensko-politického zřízení.

Počátky daňových teorií lze datovat již do období starověku v učením tehdejších filozofů. Otázkám daňové spravedlnosti a velikosti daňového zatížení se věnoval i **Aristoteles** (kolem roku 300 př. n. l.).<sup>7</sup> Spravedlnost v jeho pojetí se neřídí podle zásady rovnosti, ale poměrnosti. *Preferuje daně přímé* ve smyslu distributivní spravedlnosti, tj. daně ukládané *podle berní síly občanů*.

Dominujícím učením středověku byla tzv. *scholastika*,<sup>8</sup> vycházející z náboženských dogmat. Pravděpodobně nejvýznamnější scholastik **T. Akvinský** (1268) se ve svém díle zabýval zejména *daňovou spravedlností*, tj. *především oprávněním panovníka k vybírání daní*. Podle Akvinského je hříchem daně neplatit, na druhou stranu se však hříchu může dopustit také panovník, zatěžuje-li poddané příliš vysokým zdaněním, z jehož výnosů financuje své neopodstatněné potřeby. Zdanění práce podle Akvinského by mělo být co nejmenší, neboť už samotná práce je břemenem.

Dát do souladu římské právo s myšlenkami scholastiky bylo cílem **K. Klocka** (1639), člena skupiny „finančního jurismu.“ Klock uznává nezbytnost zdanění a veřejnou užitečnost daní, ale rovněž tvrdí, že *škoda, která vznikne poplatníkům z výběru daní, musí být menší než užitek z těchto daní plynoucí*. Právo vybírat daně musí být vázáno na souhlas stavů. Klock se vůbec poprvé zmiňuje o „stoupající řadě geometrické,“ z dnešního hlediska jde tedy o princip progresivní daně.

---

<sup>7</sup> Letopočty uváděné za jmény představují data vydání stěžejních děl zabývajících se daňovou teorií

<sup>8</sup> Někdy též označovaná jako „kanonismus.“

Specifický přístup k daním a jejich funkci lze vysledovat v **učení merkantilismu**, převládajícím v 16. až 18. stol. Merkantilisté doporučují *vysoké státní intervence* zejména v oblasti obchodu a financí, nezbytnou roli zde kromě daní hrají např. také *cla*.<sup>9</sup>

**T. Hobbes** (1670) formuloval tzv. *směnnou teorii daňovou*, někdy též nazývanou ekvivalentní. Název plyne z toho, že Hobbes *vnímá daň jako cenu za vykoupení míru*, jako nutný poplatek za vykoupení života. Neregulované uplatňování přirozených práv jedinců by podle něj vedlo ke stavu „války všech proti všem.“ Je tudíž nutná státní autorita, která zajistí mír a cenou za něj jsou daně.

Zakladatel kameralismu<sup>10</sup> **J. G. von Justi** (1755) *doporučoval akcízy*, ba dokonce *zavedení generálního akcízu* jako hlavního prostředku k posílení panovnickovy moci. Cílem státní činnosti je jak blaho vladaře, tak blaho poddaných, oba cíle jsou nedělitelné.

**F. Quesnay** (1758) patří mezi představitele *fyziokratismu*, kteří spatřovali zdroj veškerého bohatství země v půdě. Proto Quesnay ve svém stěžejním díle „*Ekonomická tabulka*“ *navrhuje zdaňovat pouze pozemky a jejich rentu*.<sup>11</sup> Uloží-li se daň jiným subjektům než pozemkovým vlastníkům, bude na ně dříve či později přesunuta. Jelikož se má jednat o jedinou daň v celé ekonomice, nazývá se jeho přístup též „*daňový monismus*.“

**A. Smith** (1776), pravděpodobně nejznámější představitel klasické politické ekonomie, ve svém přelomovém spise „*Pojednání o podstatě a původu bohatství národů*,“ formuloval tzv. *čtyři daňové kánony*, které vyjadřují zásadu spravedlnosti, určitosti, pohodlnosti placení a úspornosti (efektivnosti):

- v každém státě by měli poddaní přispívat na výdaje státu tak, aby to co nejlépe vyhovovalo jejich možnostem, tj. úměrně důchodu, který pod ochranou státu požívají;
- daň, kterou má každý jednotlivec platit, by měla být stanovena předem a nikoliv libovolně;

---

<sup>9</sup> Např. D. Carafa (1641), teoretik raného merkantilismu, věrný zásadám daného směru, doporučuje zvyšovat vývozní cla, aby ze země nebyly vyváženy komodity, které přispívají k nárůstu bohatství. Na druhé straně je samozřejmostí nulová sazba dovozní daně.

<sup>10</sup> Kameralistika – jedna z metod účetnictví používaná ve státní správě středoevropských zemí (Německa a Rakouska) zhruba od poloviny 18. stol. do poloviny 19. stol.

<sup>11</sup> K obdobnému závěru - vybírat daň jen z pozemkové renty - později dochází i americký ekonom H. George ve svém díle *Pokrok a bída* (1879).

- každá daň by se měla vybírat tehdy a takovým způsobem, kdy a jak se to poplatníkovi nejlépe hodí;
- každá daň by měla být promyšlena a propracována tak, aby obyvatelé platili co nejméně nad to, kolik daň skutečně do státní pokladny přináší.

V protikladu s Quesnayeho daňovým monismem navrhuje Smith daňový systém obsahující několik druhů přímých i nepřímých daní - tzv. *daňový pluralismus (soustava daní)*.

Další dva představitelé školy klasické politické ekonomie – **D. Ricardo** (1813) a **J. B. Say** (1814)<sup>12</sup> sdílejí názor, že *daňové zatížení by mělo být obecně co nejnižší*.<sup>13</sup>

Poslední z hlavních představitelů klasické ekonomické školy **J. S. Mill** (1848) v daňové oblasti prosazuje *princip platební schopnosti (berní způsobilosti)*. Protože lidé nejsou ochotni platit za jiné, je nutno nastolit daňovou povinnost na základě principu rovné oběti – všichni občané mají daní utrpět stejnou újmu, i když nemají stejné příjmy.

**F. Y. Edgeworth** (1915) v daňové teorii aplikuje *marginální analýzu a utilitářský přístup*. Fiskální systém by podle něj měl *přerozdělováním vyrovnávat rozdíly v příjmech jednotlivců*, aby byl společenský užitek maximalizován. Edgeworthův přístup ke zdanění vycházel z předpokladu, že mezní důchod má vyšší užitek pro osoby s nižším příjmem, tudíž snížení užitku osoby, které je zdaněním „ubráno“, je více než kompenzováno zvýšením užitku osoby, které je naopak přidáno.

S marginální analýzou a veličinou užitku pracuje i **A. C. Pigou** (1925), jenž *analyzuje daňovou újmu, „oběť“*, kterou přinášejí daňoví poplatníci. Stát sleduje uspokojení (užitek) občanů ze státních služeb na jedné straně a ztrátu uspokojení (oběť, škodu) u daní vybraných od občanů na straně druhé. Pigou srovnává koncepci absolutní, relativní a stejné mezní oběti a za nejvýhodnější považuje *stejnou marginální oběť*. Známým je též Pigoův návrh *opravné daně*,<sup>14</sup> resp. *opravné dotace*, napravující selhání trhu v důsledku vzniku externalit.

<sup>12</sup> Autor známého Sayova zákona trhů, podle nějž si agregátní nabídka vytváří stejně velkou agregátní poptávku.

<sup>13</sup> Ricardo považoval daně za zlo, neboť jsou vyžádány státními výdaji, které mají v podstatě povahu neproduktivní a nemohou rozmnožit ani důchod, ani blahobyt národa. Obdobným způsobem se vyjádřil Say ve svém tvrzení: „Nejlepší finanční plán je málo utrácet, nejlepší daň je ta, která je co nejmenší.“

<sup>14</sup> Z teorie Pigouovy opravné daně vychází např. koncept tzv. ekologických daní uvalovaných na ekonomické aktivity s negativním dopadem na životní prostředí.

**F. P. Ramsey** (1927) ve svém textu „*A Contribution to the Theory of Taxation*“ dochází k závěru, že daňové sazby (nepřímých daní) by měly být stanoveny na základě elasticity poptávky. Ramsey doporučuje zdaňovat statky s nižší elasticitou poptávky vyššími sazbami, než statky, jejichž poptávková elasticita je vyšší.

**J. M. Keynes** (1936) ve svém přelomovém díle *Obecná teorie zaměstnanosti, úroků a peněz* přináší na problematiku zdanění nový pohled. Fiskální politika podle Keynesa má plnit *stabilizační makroekonomickou funkci*, tím že tlumí výkyvy v agregátní poptávce. Z tohoto titulu navrhuje *progresivní zdanění*, neboť to spolu se systémem sociálního pojištění odčerpává ze soukromého sektoru relativně větší podíl důchodů v době konjunktury než v krizi. Progresivní daně v Keynesově pojetí též zvyšují sklon ke spotřebě přerozdělením důchodů ve prospěch příjemců nižších důchodů, u kterých Keynes předpokládá vyšší sklon ke spotřebě než u příjemců důchodů vyšších.<sup>15</sup>

Příspěvkem monetaristy **M. Friedmana** (1953),<sup>16</sup> mnohými považovaného za nejvýznamnějšího ekonoma druhé poloviny 20. stol., k daňové teorii je jeho *návrh tzv. negativní důchodové daně*, která by de facto sloučila osobní důchodovou daň a poskytované transfery a nahradila tak složitý a nepřehledný systém různých daní, poplatků, příspěvků a transferů.

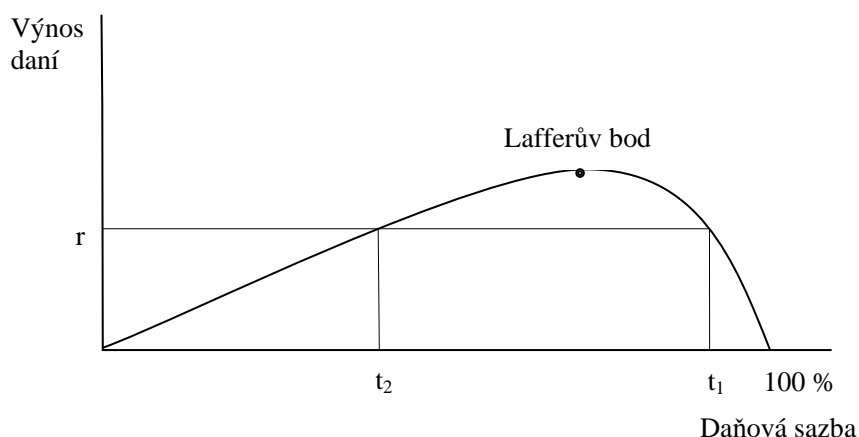
**A. B. Laffer** (1973), představitel myšlenkového proudu *ekonomie strany nabídky*,<sup>17</sup> demonstruje své myšlenky prostřednictvím známé *Lafferovy křivky*, znázorněné v grafu (1). Lafferova křivka demonstruje závislost daňového výnosu na daňové sazbě. Při nízkých daňových sazbách daňový výnos státu s růstem daňové sazby roste, ale od určitého bodu (*Lafferův bod*) se rostoucí funkce mění v klesající. Od této úrovně není zvyšování daňových sazeb racionální, proto se někdy hovoří o tzv. *prohibitivní (zakázané) zóně*. *Jsou-li daňové sazby příliš vysoké, jsou daňové subjekty odrazovány od ekonomické aktivity a úspor a dávají přednost volnému času a spotřebě, a též snaze po zdokonalení daňových úniků*. Výsledkem je pokles důchodů a také daňového výnosu pro stát. Stát může, jak je vidět z grafu (1.2), dosáhnout stejného daňového výnosu – např.  $r$  – jak při vyšší daňové kvótě ( $t_1$ ), tak při daňové kvótě nižší ( $t_2$ ).

<sup>15</sup> V tomto pojetí lze proto progresivním zdaněním stimulovat celkovou efektivní poptávku soukromého sektoru. Její nedostatečnou výši Keynes zdůvodňuje např. velkou hospodářskou depresi 30. let 20. stol.

<sup>16</sup> Negativní důchodová daň není jediným Friedmanovým příspěvkem k problematice zdanění. Friedman mj. navrhl v USA *systém průběžného zdanění*, namísto toho, aby se daně platily na konci roku.

<sup>17</sup> Ze závěrů ekonomie strany nabídky vycházela např. hospodářsko-politická koncepce tzv. Reaganomiky, uplatňované v 80. letech 20. stol. v USA.

**Graf č. 1.2: Lafferova křivka**



Zdroj: KUBÁTOVÁ; 2000

**A. Harberger** (1974) zkoumá *efektivnost a dopady zdanění*. Sestavuje tzv. *Harbergerův model* vyjadřující incidenci (dopad) daně ze zisku společností. Neefektivnosti způsobené jak daněmi, tak např. i monopoly graficky znázorňoval pomocí trojúhelníkové plochy, dnes známé jako tzv. *Harbergerův trojúhelník*, jenž představuje grafické vyjádření efektu tzv. ztráty mrtvé váhy.

**R. E. Hall a A. Rabushka** (1985) navrhují zdaňovat veškeré příjmy jak firem, tak i jednotlivců nízkou proporcionální sazbou daně, tzv. *rovnou daní (flat tax)*, jež jediná je dle jejich závěrů základem *efektivního, spravedlivého a jednoduchého* daňového systému.

**J. E. Stiglitz** (1986) zkoumá vliv velikosti daní a distribuce důchodů ve společnosti na dosažený, resp. dosažitelný *ekonomický růst*.

**R. Musgrave a P. Musgrave** (1989) uvádějí následující daňové principy:

- výnos daní by měl být dostatečný;
- rozdělení daňového břemene by mělo být rovnoměrné a každý občan by měl z něho platit spravedlivý podíl;
- daně by měly být citlivě alokovány nejen podle místa jejich výběru, ale i podle místa jejich skutečného dopadu;
- daně by se měly vybírat tak, aby minimalizovaly zásahy do ekonomických rozhodnutí na jinak efektivních trzích;



- daňový systém by měl usnadnit využívání stabilizační a prorůstové fiskální politiky;
- daňový systém by měl umožňovat levnou a jednotnou správu a měl by být pro daňového plátce srozumitelný;
- administrativní a další náklady daňové soustavy by měly být co nejnižší.

**J. Mirrlees a W. Vickrey** (1991) se zabývají omezeními danými *existencí asymetrických informací*. Vládě, která navrhuje daňový systém, není známa elasticita produktivity jednotlivců, v důsledku čehož není schopna odhadnout dopad daňových opatření na daňové příjmy.

#### 1.4.2 Současný pohled na daňové principy

Přestože pohledy jednotlivých současných ekonomů na daňovou teorii se mnohdy značně liší, prakticky u všech lze nalézt některé shodné rysy, které lze shrnout do čtyř základních daňových principů:<sup>18</sup>

- princip efektivnosti;
- princip administrativní jednoduchosti;
- princip pružnosti;
- princip spravedlnosti.

**Princip efektivnosti** znamená, že *daně by neměly způsobovat velké distorze* v cenách a užítku z různých druhů činností. Distorze vedou k narušení efektivní alokace zdrojů v ekonomice, tím že vedou poplatníky k substituci, k nahrazení zdaněného zboží nebo aktivit jinými, jež zdanění nepodléhají. S efektivností souvisí i požadavek na to, aby daně *nepůsobily negativně na ekonomické chování subjektů*, neměly by destimulovat nabídkovou stránku ekonomiky podvazováním pracovního úsilí lidí, ochoty spořit a přijímat podnikatelská rizika.

**Princip administrativní jednoduchosti** postuluje, že *daňový systém by měl být co nejjednodušší a náklady na výběr a správu daní co nejnižší*. Z tohoto titulu se rozlišují *náklady správní (přímé)* a *náklady vyvolané (nepřímé)*. Mezi přímé náklady patří výdaje na vybudování a fungování daňových úřadů, správu daní a poplatků, technické zabezpečení a kontrolu daní. Vyvolanými náklady se rozumí náklady, které je nucen vynaložit poplatník daně (ztráta času při vyplňování

---

<sup>18</sup> (ŠIROKÝ, 2003, s. 62). Kromě uvedených čtyř principů je někdy navíc uváděn ještě tzv. „princip transparentnosti“, umožňující všem občanům snadný přehled o tom, kolik a kam platí, aby výsledek odpovídal jejich skutečným preferencím (STIGLITZ, 1997, s. 460).

daňových přiznání, odměna daňovým poradcům, nutnost vyzvednutí daňových formulářů, návštěvy finančních úřadů apod.).

**Princip pružnosti** vyjadřuje požadavek *dostatečné flexibility daňové soustavy*, aby napomáhala k *plnění základních makroekonomických funkcí* fiskální politiky, a to (re)distribuční, alokační a stabilizační (viz kap. 1.2).

**Princip spravedlnosti** daní představuje především jejich redistribuční efekt: daně mají zajistit *spravedlivější rozdělení důchodů, než jaké vyplývá z tržních podmínek*. Naplnění principu spravedlnosti vyžaduje jednak volbu správného kritéria (zdaňování dle užitku, nebo dle schopnosti daňové úhrady), jednak výběr správné daňové základny (co má být zdaněno). Měla by přitom být naplněna jak *zásada horizontální spravedlnosti* (dva poplatníci se stejnou platební schopností platí stejné daně), tak *zásada spravedlnosti vertikální* (poplatníci s různými důchody platí různou výši daní).

## 2 Teorie zdanění příjmů

Daně z příjmů se dělí na **osobní důchodové daně** (daně z příjmů jednotlivců) a **daně ze zisků firem** (firemní důchodové daně). Oby typy důchodových daní se od sebe na jedné straně značně liší, zejména způsobem výpočtu a daňovými sazbami, na straně druhé však v ekonomické teorii a hospodářské praxi vykazují řadu obdobných rysů, což je dáno zejména blízkostí charakteristiky samostatně podnikající osoby<sup>19</sup> a firmy usilující o zisk.

### 2.1 Osobní důchodová daň

#### 2.1.1 Charakteristika osobní důchodové daně

Osobní důchodová daň obecně *sumarizuje různé formy důchodů poplatníka* – fyzické osoby – *ze všech zdrojů jeho příjmů a svou zákonnou úpravou dopadá na tyto různé druhy příjmů jednotně*. Jde tedy o daň univerzální, jednotným způsobem postihující příjmy poplatníka, jež mohou pocházet ze mzdy, živnosti, ale např. i z prodeje cenných papírů nebo zhodnocování poplatníkem vlastněných kapitálových aktiv.

Základní struktura výpočtu osobní důchodové daně je prakticky ve všech vyspělých státech stejná. Získaný *souhrnný základ daně* ze všech zdanitelných příjmů *se snižuje o daňové úlevy* (nezdanitelné částky, odčitatelné položky) a z takto upraveného daňového základu se vypočte daň, od níž se případně ještě může odečíst sleva na dani (daňový zápočet).

V řadě zemí je poplatníkovi umožněno, aby sám rozhodl, kam poplyne část výnosu jeho daně. Tato možnost bývá označována pojmem **daňová asignace**. Poplatník tak může příslušné procento, resp. pevnou částku z vypočteného objemu daně, poskytnout na vyjmenované účely, popř. vybraným institucím.<sup>20</sup>

**Daňové úlevy** mají formu vynětí ze základu daně, tedy odečtení fixní nominální částky (tzv. nezdanitelné částky) od daňového základu. V naprosté většině států lze od daňového základu odečíst nezdanitelné částky z titulu samotné existence osoby (tzv. osobní nezdanitelné minimum), z důvodů vyživování dalších osob ve společné domácnosti (druhého z manželů, dítěte) či jiných důvodů (např. invalidita apod.). Zpravidla jsou uplatňovány i další druhy úlev,

<sup>19</sup> OSVČ – osoby samostatně výdělečně činné v podmínkách ČR.

<sup>20</sup> Zpravidla jde o různé charitativní či kulturní organizace, církve, nadace, divadla, muzea apod.

tzv. nestandardní úlevy, jež státy zavádějí např. ve snaze podpořit určitý druh investování, pojištění či spoření, či jinak ovlivnit chování poplatníků.

*Z daňového základu upraveného (sníženého) o daňové úlevy se vypočte výše samotné daně, a to buď vzorcem, použitím tabulek, nejčastěji však pomocí daňových pásem a příslušných daňových sazeb.* Od vypočtené daňové povinnosti pak mohou být odečteny různé **slevy na dani**, buď *plošné*, určené všem poplatníkům, anebo *selektivní*, určené buď cíleným skupinám osob, nebo se záměrem stimulace různých aktivit apod.

V rámci daňových systémů vyspělých zemí bývá zpravidla zohledněn i vztah mezi osobní důchodovou daní a inflací. Ve většině zemí je u osobních důchodových daní v současné době zaveden *systém progresivních daňových sazeb*, což vede k tomu, že vlivem inflací zapříčiněných nominálně vyšších příjmů se poplatníci dostávají do vyšších daňových pásem. Obdobně vlivem inflace dochází i ke změnám reálné hodnoty daňových úlev, zápočtů, slev na dani apod. Dopady inflace u osobních důchodových daní proto bývají ošetřeny např. indexací (valorizací) daňových úlev, snižováním daňových sazeb v příslušných pásmech apod.

### **2.1.2 Vlastnosti osobní důchodové daně prizmatem ekonomické teorie**

Osobní důchodová daň vykazuje z pohledu ekonomické teorie řadu specifík, jež lze shrnout do několika následujících bodů (za předpokladu, že jsou uplatňovány progresivní sazby daně odpovídající systému ve většině současných vyspělých ekonomik):

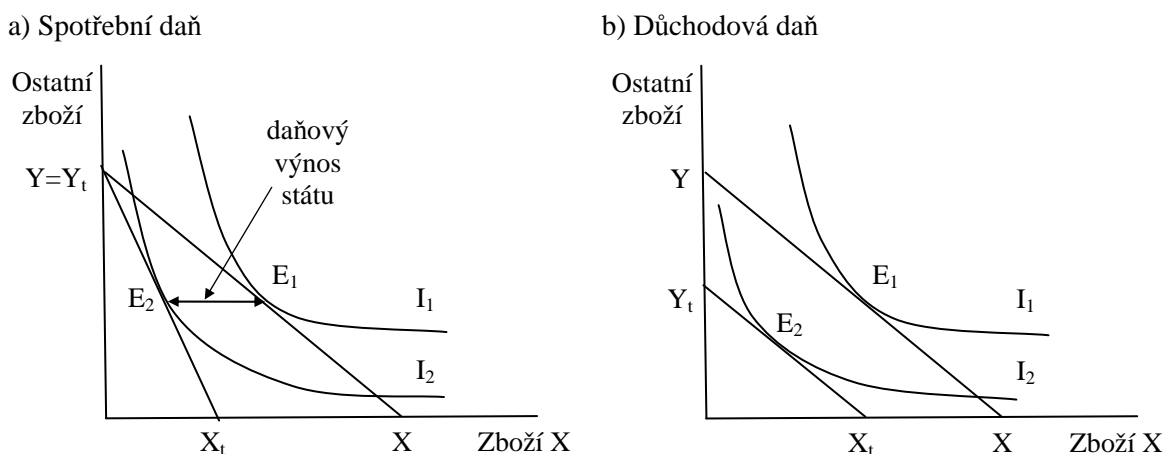
- progresivita, jež je zabudovaná přímo v konstrukci daně, svou charakteristikou ze všech existujících daní nejlépe odpovídá principu platební kapacity a slouží k přerozdělovacím procesům;
- v případě zvyšujících se příjmů poplatníků je přesouvá do pásem s vyšší daňovou sazbou, snižuje jejich disponibilní příjmy a tím i celkovou koupěschopnou poptávku (naopak při protichůdném procesu ve fázi recese zpomaluje hospodářský propad), čímž tlumí ekonomický cyklus a plní tak roli vestavěného stabilizátoru ekonomiky;<sup>21</sup>
- nemá vliv na cenové relace komodit, nezpůsobuje tedy distorze v jejich cenách, na druhou stranu však může stimulovat poplatníka k tomu, aby se nesnažil získat příliš velký důchod, když mu z něj stát stejně část odebere.

---

<sup>21</sup> Spolu se systémem sociálního zabezpečení

Poslední z uvedených bodů lze ilustrovat standardními nástroji ekonomické teorie, prostřednictvím indifferenční analýzy, resp. pomocí zobrazení nabídkových a poptávkových křivek na trhu práce. Situaci poplatníka při uložení spotřební daně a daně důchodové prostřednictvím indifferenční analýzy srovnává graf (2.1).

**Graf č. 2.1: Komparace vlivu spotřební a důchodové daně na užitek spotřebitele**



*Zdroj: KUBÁTOVÁ, 2000; ŠIROKÝ, 2003; vlastní úprava*

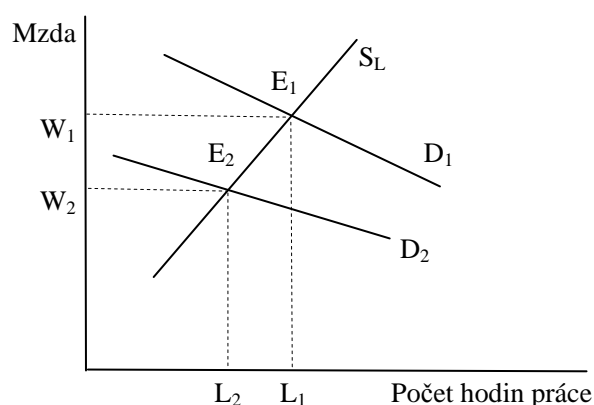
Levá část grafu (1.2) znázorňuje situaci poplatníka při uložení daně selektivní spotřební. Tato daň zkresluje cenu zdaňovaného zboží (v grafu zobrazeného jako zboží X) vzhledem k cenám ostatního zboží. Rozpočtové omezení spotřebitele před zdaněním je ilustrováno linií rozpočtového omezení XY. Svou volbu provede spotřebitel na základě křivek indifference. Nejvyššího užtku při daném rozpočtovém omezení bude spotřebitel dosahovat v bodě  $E_1$ , kde se linie rozpočtového omezení bude dotýkat nejvyšší indifferenční křivky, již v daném případě představuje indifferenční křivka  $I_1$ . Uložení spotřební daně na zboží X sníží rozpočtové omezení na  $X_t Y_t$ , neboť nyní je možno z daného důchodu zakoupit nejvýše  $X_t$  jednotek zboží X. V takovém případě se optimum poplatníka přesouvá do bodu  $E_2$  a jeho užitek se snižuje z  $I_1$  na  $I_2$ .

Naproti tomu situaci poplatníka při uložení daně důchodové znázorňuje pravá část grafu (1.2). Důchodová daň znamená pro poplatníka snížení rozpočtového omezení do polohy  $X_t Y_t$ , neboť při nižším důchodu je omezen v nákupu všech druhů zboží stejným způsobem. Oproti selektivním spotřebním daním tedy *při zdanění osobní důchodovou daní k distorzím v důsledku změn cenových relací komodit nedochází.*

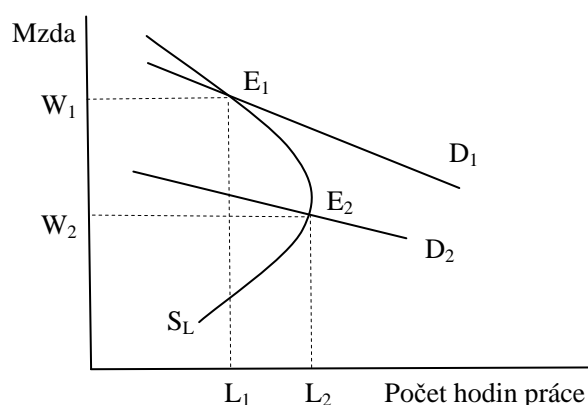
Jinak tomu však bude na trhu výrobních faktorů, zde již v důsledku zavedení osobní důchodové daně ekonomická teorie hovoří o distorzích zapříčiněných vlivem daně na ochotu pracovat. Klíčovou roli zde hrají dva efekty – důchodový a substituční, na nichž závisí nabídka práce každého individuálního pracovníka. *Důchodový efekt stimuluje větší pracovní úsilí* (pracovník má větším počtem odpracovaných hodin snahu docílit stejné čisté výše mzdy jako před zdaněním), zatímco *substituční efekt působí směrem opačným* (užitek ze zdaněné mzdy je menší než užitek z volného času, jež bude pracovník preferovat). Vzhledem k tomu, že oba efekty působí na trhu práce protichůdně, *výsledný efekt bude záviset na tom, který z efektů převáží*. Situaci ilustruje graf (2.2).

### Graf č. 2.2: Vliv zdanění na pracovní úsilí

a) Zdanění odrazuje od práce



b) Zdanění stimuluje práci



Zdroj: ŠIROKÝ, 2003; vlastní úprava

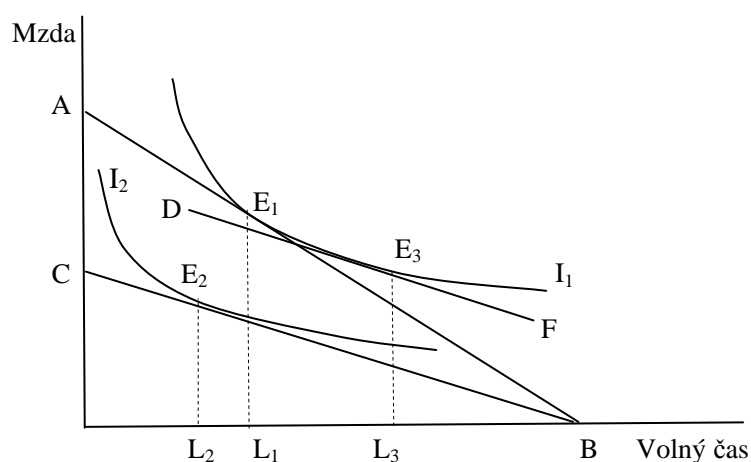
V levé části grafu (2.2) má křivka nabídky práce vzestupný průběh vlivem převahy negativního substitučního efektu nad pozitivním efektem důchodovým a ochota pracovat se vlivem zdanění (uvažována je valorická důchodová daň placená zaměstnavatelem) sníží. Zatímco před zdaněním by při poptávce  $D_1$  činila rovnovážná mzda výše  $W_1$  a počet odpracovaných hodin by dosahoval situace  $L_1$ , po zdanění by se bod rovnováhy posunul z polohy  $E_1$  do polohy  $E_2$ , rovnovážná mzda by poklesla na  $W_2$  a počet odpracovaných hodin by se snížil na  $L_2$ . Účinek zavedení daně na práci by v takovéto situaci byl **destimulační** – *ochota pracovat by se snížila*.

Pravá část grafu (2.2) znázorňuje situaci pracovníka nacházejícího se na úrovni zpětně zahnutého průběhu křivky nabídky práce, tedy v situaci, kdy dominuje kladný důchodový efekt.

V této situaci by se původní rovnováha charakterizovaná bodem  $E_1$  (mzda  $W_1$ , počet odpracovaných hodin  $L_1$ ) vlivem zdanění přesunula do bodu  $E_2$  při rovnovážné mzdě  $W_2$  a počtu odpracovaných hodin  $L_2$ . V tomto případě by daň měla účinek **stimulační** – ochota pracovníka k práci by se zvýšila.

Vliv obou efektů – substitučního a důchodového, lze demonstrovat rovněž prostřednictvím indifferenční analýzy, jak ukazuje graf (2.3), znázorňující volbu poplatníka mezi celkovou mzdou (resp. prací, jež mu tuto mzdu přináší) a volným časem.

**Graf č. 2.3: Důchodový a substituční efekt daně ze mzdy**



Zdroj: KUBÁTOVÁ, 2000; vlastní úprava

Před zdaněním práce by poplatník byl omezen ve mzdě (resp. práci) a volném čase úsečkou AB. Maxima užitku by při tomto omezení dosahoval v bodě  $E_1$ , v němž se úsečka daného omezení dotýká nejvyšší dosažitelné indifferenční křivky  $I_1$ . Za dané situace pracuje tolik, že jeho volný čas je  $L_1$ . Po zdanění mzdy (v tomto případě proporcionalní daní) by se jeho omezení posunulo do polohy CB, neboť při jakékoli jeho volbě mezi prací a volným časem by jeho mzda byla krácena o stejné procento. Nový rovnovážný bod by byl  $E_2$  a pracovník by měl  $L_2$  volného času – v tomto případě by tedy pracoval více, daň by tedy měla **stimulační účinky**. Analytický rozklad na efekt substituční a důchodový by se provedl posunutím přímky CB vodorovně až do polohy, kdy by se dotkla původní indifferenční křivky  $I_1$ , což by v tomto případě bylo v bodě  $E_3$ . Velikost substitučního efektu by v tomto případě byla dána rozdílem mezi volným časem  $L_3$  a  $L_1$ . Důchodový efekt by pak byl dán pohybem z  $E_3$  do  $E_2$  a snižoval by množství volného času z  $L_3$  na  $L_2$ , stimuloval by tudíž poplatníka k práci. V tomto případě by důchodový efekt převládal

nad substitučním, obecně však nelze předvídat, který z efektů převáží a o kolik – vše závisí na individuálních preferencích jednotlivých pracovníků.

### 2.1.3 Teoretická pojetí osobní důchodové daně

Přístup různých ekonomických škol a doporučení jednotlivých ekonomických teoretiků ke způsobu zdanění důchodů jednotlivců a konstrukci důchodové daně nejsou jednotné. Kontroverze postojů přitom vyvěrá z odlišných názorů jak na *ekonomickou efektivitu*, tak na *spravedlnost* zdanění osobních příjmů, jež bývá často rovněž předmětem celospolečenské diskuse.

Přístup různých ekonomických škol a doporučení jednotlivých ekonomických teoretiků ke způsobu zdanění důchodů jednotlivců a konstrukci důchodové daně nejsou jednotné. Kontroverze postojů přitom vyvěrá z odlišných názorů jak na *ekonomickou efektivitu*, tak na *spravedlnost* zdanění osobních příjmů, jež bývá často rovněž předmětem celospolečenské diskuse.

Obecně platí, že větší význam osobním důchodovým daním v ekonomice přisuzují zejména ekonomové keynesiánského zaměření, zejména s poukazem na stabilizační funkci těchto daní, proto také doporučují spíše progresivní zdanění, tlumící cyklické výkyvy ekonomiky. Naproti tomu představitelé (v současné době převažujících) liberálních ekonomických škol, podle nichž ekonomika spěje k rovnováze působením samovolných tržních sil a státní zásahy jí mnohem spíše škodí, než prospívají, obecně doporučují co nejnížší míru přerozdělování a zdanění osobních důchodů.

Ve většině vyspělých zemí v současné době převažuje systém zdanění osobních důchodů *klouzavě progresivními sazbami*, jenž z pohledu ekonomické teorie odpovídá spíše *keynesiánskému pojetí*. Jako příklady alternativ odpovídajících spíše *liberálnímu* přístupu bývají nejčastěji uváděny **koncept tzv. rovné daně (flat tax)** a **koncept tzv. negativní důchodové daně**.

**Koncept negativní důchodové daně** je svázán se jménem jednoho z vůbec nejznámějších ekonomů, vůdčího představitele liberální monetaristické školy, **M. Friedmana**.<sup>22</sup> Friedman kritizoval složitost, administrativní náročnost a neprůhlednost celého systému daní, sociálních

---

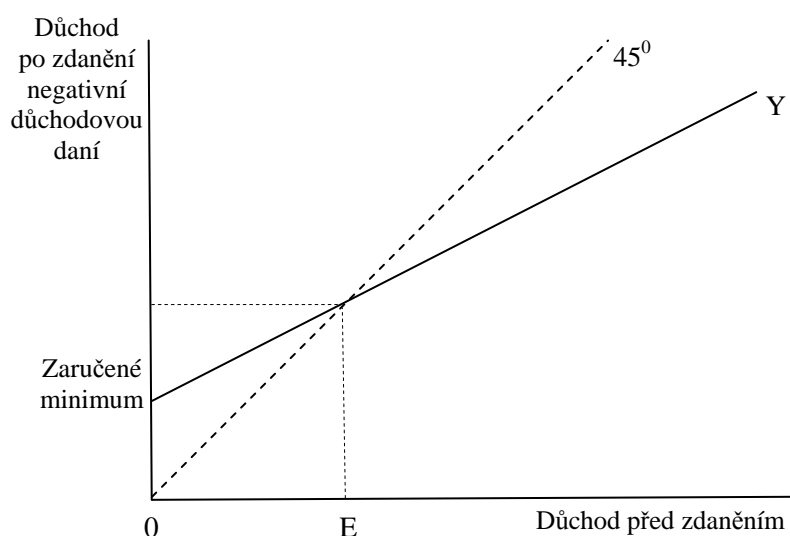
<sup>22</sup> Kromě Friedmana je za spoluautora negativní důchodové daně považován mj. i J. Tobin.



dotací, dávek, výjimek apod. Takovýto systém podle Friedmana rovněž snižuje pracovní úsilí těch, jež jsou složitými systémy daní a sociálních dávek odrazováni od práce, neboť jim v mnoha případech zaručuje jisté životní minimum, které musejí dostat, ať pracují, nebo ne. Při velmi nízkých výdělcích je pak pro ně výhodnější nepracovat vůbec, protože jejich čistá mzda nedosáhne životního minima. Friedman proto navrhuje koncept negativní důchodové daně, jež spojuje jak osobní důchodovou daň, tak i transfery, jichž by poplatník byl příjemcem.

Princip negativní důchodové daně spočívá v tom, že *poplatníci, jejichž příjmy nedosahují určené výše, mají nárok na negativní důchodovou daň*, jakousi transferovou platbu, odvislou od výše jejich příjmů. *Přesáhnou-li příjmy poplatníků určitou výši, negativní zdanění se mění ve zdanění pozitivní.* Každému poplatníkovi je přitom garantováno určité *zaručené minimum*, pod něž jeho příjmy neklesnou, bez ohledu na to, zda dosahuje nebo nedosahuje příjmů z pracovní činnosti, přitom však vždy platí, že poplatníci, kteří dosahují příjmů z pracovní činnosti, jsou na tom lépe, než poplatníci, kteří pracovních příjmů nedosahují. **Koncept negativní důchodové daně každého poplatníka motivuje k dosahování příjmů z pracovní činnosti. Poplatníci mají vždy zaručeno, že se jim zvýšení pracovního úsilí projeví i ve zvýšení čistého příjmu.** Princip negativní důchodové daně znázorňuje graf (2.4).

### Graf č. 2.4: Koncept negativní důchodové daně



Zdroj: KUBÁTOVÁ, 2000; vlastní úprava

Z grafu (2.4) vyplývá, že nedosahuje-li poplatník žádných pracovních příjmů, obdrží negativní důchodovou daň ve výši zaručeného minima. Částka negativní důchodové daně, již ke svému nezdaněnému příjmu obdrží, s výší pracovního příjmu klesá až do výše nezdaněného důchodu E, kdy by částka obdržené negativní důchodové daně byla nulová. Každý důchod nad touto výší je pak zdaněn pozitivní daní. Princip negativní důchodové daně lze formalizovat i zápisem do vzorce:

$$Y_t = Y + \min - t * Y$$

kde ( $Y_t$ ) je celkový čistý příjem, ( $Y$ ) důchod před zdaněním, ( $\min$ ) zákonem zaručené životní minimum a ( $t$ ) je sazba daně.

Z obdobných pohnutek jako návrh negativní důchodové daně vzniká i koncepce tzv. **rovné daně** (*flat tax*), prezentovaná dvojicí amerických ekonomů **R. E. Hallem** a **A. Rabushkou**,<sup>23</sup> kteří své poznatky shrnují v publikaci *The Flat Tax* z r. 1985.<sup>24</sup> Rabushka a Hall, obdobně jako Friedman (viz výše), kritizují daňový systém s mnoha různými odpočty, slevami, výjimkami, považují jej za nákladný a neefektivní. Středobodem jejich kritiky jsou však

<sup>23</sup> Hall a Rabushka byli inspirováni příkladem Hong Kongu, kde byla zavedena daň z příjmu s jednotnou sazbou 15 % pro domácnosti s vyššími příjmy (CEP, 2001, s. 67). Není bez zajímavosti, že příklad Hong Kongu uvádí mj. často i Friedman, autor konceptu negativní důchodové daně, o němž bylo pojednáno výše.

<sup>24</sup> (SCHWARZ, 2007, s. 3)

zejména progresivní sazby důchodové daně, jež považují za nespravedlivé a demotivující. Mimo to argumentují, že v prostředí daňové progrese přináší přesun poplatníka do pásma s vyšší daňovou sazbou také jeho větší nechuť k placení daně a ke snaze daňovou povinnost obejít. Namísto komplikovaného daňového systému a progresivních daňových sazeb *navrhují jednoduchý daňový systém postavený na jedné rovné (tj. lineární) sazbě daně pro všechny poplatníky*, bez ohledu na výši jejich příjmů. Do vzorce pro výpočet výsledné daňové povinnosti by měl vstupovat pouze základ daně snížený o nezdánitelné minimum, znásobený rovnou sazbou daně.

## 2.2 Daň ze zisků firem

V rámci daňových systémů patří daň ze zisků firem k nejmladším,<sup>25</sup> historicky navazuje na středověké výnosové daně. Na rozdíl od nich však *zdaňuje zisk firmy zjištěný podle účetních pravidel*. Základní princip vymezení zdanitelného důchodu firem je obdobný jako u osobní důchodové daně. Spočívá v zjištění hrubého příjmu, od něž se odečtou daňově uznatelné výdaje a na rozdíl je uvalena daň. Daňový základ se odvozuje z tzv. účetního zisku, což sám o sobě je mnohdy složitý a komplikovaný proces, spočívající v rozlišení daňových a nedaňových nákladů, daňových a účetních odpisů, zahrnování ztrát, poskytnutých darů či částí investic do položek snižujících základ daně.

K problematice firemních daní se úzce váže teorie firemních investic, odpisů a řada dalších aspektů s přímým nebo nepřímým vztahem k problematice firemního zdanění. Jedním z vůbec nejzásadnějších aspektů firemního zdanění je pak problematika tzv. dvojího zdanění a metod vedoucích k jeho zamezení.

### 2.2.1 Kontroverze názorů na daň ze zisků firem

Na existenci a funkci firemních daní panuje řada odlišných názorů, mnozí ekonomové dokonce navrhnou její úplné zrušení. Jiní ekonomové sice význam existence firemní důchodové daně a priori neodmítají, spor je však veden o konkrétní výši a formu firemního zdanění.

Jedním ze základních důvodů kritiky firemní důchodové daně je existence dvojího zdanění (viz dále). Kritikové firemních daní, tzv. **integralisté**, argumentují tím, že *všechny daně v konečné fázi platí jednotlivci* a že měření skutečného ekonomického zisku je velmi složité. Ve svých analýzách se zabývají zejména analýzami, jak daň z firemních zisků zohlednit v osobní důchodové dani a zamezit tak problému dvojího zdanění zisků.

---

<sup>25</sup> První daň z důchodu společností odpovídající dnešnímu pojetí byla zavedena v r. 1891 v Prusku. Na území dnešní ČR byla daň ze zisku společností zavedena v r. 1898 v souvislosti s Böhm-Bawerkovou reformou. (KUBÁTOVÁ, 2000, s. 166)

Naproti tomu ekonomové zastávající tzv. **absolutistický přístup** existenci firemní daně obhajují, s tvrzením, že především *velké firmy jsou právní jednotkou s vlastním rozhodováním, mají svou zdanitelnou kapacitu a ovlivňují ekonomické procesy*. Absolutisté ve svých teoriích nepřipouštějí diferenciaci mezi rozděleným a zadrženým ziskem. Zastánci existence firemní daně ji rovněž chápou jako určitou „platbu“ za limitované ručení vlastníků firmy a za využívání veřejných služeb firmami.

Ani zastánci daně ze zisků firem nejsou ve svých názorech zcela jednotní. *Intervencionisté* tvrdí, že vhodná úprava firemní daně může podniky podnítit např. k většímu vývozu výrobků do zahraničí, rychlejšímu zavádění nových technologií, podpoře nových odvětví či jinému „žádoucím“ chování. *Na firemní daň nahlíží jako na potenciální nástroj hospodářské politiky. Prosazují proto aplikaci různých daňových úlev, výjimek a odpočtů*. Z příkladů je možno uvést např. daňovou úlevu podnikům v prvním roce jejich existence, snížení daní z příjmů věnovaných na nákup nového zařízení a daně z příjmů za prodej know-how, daňové úlevy na investice, na určité skupiny zaměstnávaných osob, investice do určitých odvětví, proexportně zaměřenou výrobu apod.

Naproti tomu *liberálové* a zastánci jednoduchých daní poukazují, že složitý a neprůhledný daňový systém může jen stěží přinést všechny požadované efekty, z pohledu tržních principů chování podnikatelských subjektů naopak spíše deformuje. Navíc nutí podnikatelské subjekty vydávat část svých finančních prostředků za služby daňových poradců namísto jejich produktivního využití; mnohé firmy pak může motivovat i k daňovým únikům. Proto *se přiklání k jednoduchému systému spočívajícímu v uvalení stejné výše daně na všechny subjekty bez dalších výjimek, slev či odpočtů. Sazba daně by navíc podle nich měla být pokud možno co nejnižší, umožňující zachovat dostatečnou výši disponibilního zisku*. Disponibilní zisk totiž představuje jednu z forem vlastních prostředků firmy, z nichž tato může financovat pořízování kapitálových investic, rozšiřování produkčních kapacit, najímání dodatečných pracovních sil apod. Čím vyšší je daň firma podléhá, tím nižší je výše disponibilního zisku, jež může firma reinvestovat do svého dalšího rozvoje.

### 2.2.2 Daň ze zisků firem a problematika dvojího zdanění

Problematika dvojího zdanění příjmů, resp. jeho zamezení, je nedílnou součástí daňové teorie a praxe a při konstrukci daňových systémů hraje nezanedbatelnou roli. Daňová teorie rozlišuje dvojí zdanění buď ve smyslu tzv. **právního dvojího zdanění**, nebo ve smyslu tzv. **ekonomického dvojího zdanění**.

**Právní dvojí zdanění** znamená dvojí zdanění téhož příjmu *na úrovni téhož poplatníka*. Typický příklad právního dvojího zdanění představuje tzv. **mezinárodní dvojí zdanění**, kdy je tentýž příjem téhož poplatníka zdaněn dvakrát v různých státech, tj. zpravidla poprvé ve státě, odkud zdanitelný příjem pochází (kde byl získán), podruhé pak ve státě, v němž je poplatník povinován k zdaňování svých příjmů, tj. ve státě, v němž je poplatník evidován jako daňový rezident.

Dvojímu zdanění příjmů ve smyslu tzv. mezinárodního dvojího zdanění se zamezuje zejména uzavíráním mezinárodních smluv o zamezení dvojího zdanění. Smlouvy mohou mít charakter smluv multilaterálních, tj. smluv mezi více státy, nebo smluv bilaterálních, tj. smluv uzavřených mezi dvěma státy. Podstatou mezinárodních smluv je vymezení metod zamezení dvojího zdanění. V praxi může být použita jak jedna metoda na všechny druhy příjmů, tak více metod pro různé druhy příjmů. Daňová teorie obecně rozlišuje dvě základní skupiny metod zamezení mezinárodního dvojího zdanění:

- metody založené na vynětí zahraniční daně;
- metody založené na zápočtu zahraniční daně.

**Metoda vynětí** zahraničních příjmů ze zdaňování spočívá v tom, že pro účely stanovení daňové povinnosti v zemi rezidenta se příjem dosažený v zahraničí vyjme, tj. vůbec se nezahrne do daňového základu.

Naproti tomu v případě uplatnění **metody zápočtu** veškeré zdanitelné zahraniční příjmy, byť by již byly podrobeny zdanění v zahraničí, do zdanitelného základu v zemi rezidenta vstupují, avšak daň zaplacená z těchto příjmů v zahraničí je odečtena od celkové daňové povinnosti v zemi rezidenta.

**Ekonomické dvojí zdanění** znamená zdanění téhož příjmu dvakrát na *úrovni různých poplatníků*. Zpravidla k tomu dochází tím způsobem, že poprvé je příjem podroben zdanění na úrovni firmy formou zdanění firemního zisku, podruhé je tentýž příjem zdaněn na úrovni jednotlivce zdaněním podílu, jenž mu byl z firemního zisku vyplacen (např. prostřednictvím dividend).

Podle toho, zda a jakým způsobem je v jednotlivých daňových systémech ekonomickému dvojímu zdanění zamezeno, se hovoří o tzv. integraci zdanění zisků firem a příjmů z dividend. Standardně jsou uváděny následující systémy integrace zdanění zisků firem a příjmů z dividend:

- klasický systém;
- modifikovaný klasický systém;
- imputační systém;
- rozvrhový systém;
- systém úplného osvobození dividend;
- systém dvojí sazby;
- systém odpočtu na úrovni firmy.

**Klasický systém (CL)** představuje nulovou integraci firemních zisků a dividendových příjmů individuálních akcionářů. Klasický systém znamená, že firemní zisk a dividendy jsou zdaňovány zcela odděleně a nezávisle, tj. nejprve daní ze zisku firem na úrovni firmy, posléze zdaněním dividend na úrovni jednotlivých akcionářů. Klasický systém vyúsťuje v úplné dvojí zdanění téhož zisku bez jakékoliv úlevy či zmírnění jeho dopadů.<sup>26</sup>

**Modifikovaný klasický systém (MCL)** spočívá v poskytnutí určité úlevy na úrovni akcionáře. Principem se v zásadě neliší od systému klasického, tzn. jak firemní zisky, tak dividendy na úrovni akcionáře podléhají zdanění, dividendy na úrovni akcionáře jsou však zdaňovány tzv. preferenční sazbou daně, tzn. nižší sazbou, než činí sazba uvalovaná na ostatní typy kapitálových příjmů (např. úroky).

---

<sup>26</sup> Klasický systém je v současné době uplatňován i v České republice (viz kapitola 4.1.1).

Rovněž **imputační systém** spočívá v poskytnutí úlevy na úrovni akcionáře. Imputační systém umožňuje akcionářům odečíst od své daňové povinnosti určitou částku daně ze zisku společnosti. V zásadě bývá rozlišován systém plné imputace a systém částečné imputace. **Systém plné imputace (FI)** umožňuje akcionáři započíst proti své daňové povinnosti daň ze zisku společnosti v plné výši, zatímco **systém částečné imputace (PI)** umožňuje odpočet pouze části uvedené daně.

Taktéž **Rozvrhový systém (PIN)** znamená úlevu na úrovni akcionáře. Podstata rozvrhového systému spočívá v tom, že na úrovni akcionáře je jako zdanitelný příjem zdaňována pouze určitá část obdržených dividend.<sup>27</sup>

Posledním ze standardních způsobů zamezení dvojího zdanění formou úlevy na úrovni akcionáře je **systém úplného osvobození dividend (NST)**. Systém úplného osvobození dividend svým pojetím představuje faktický protějšek systému klasického, neboť v tomto systému jsou veškeré dividendy vyplácené akcionářům od jakékoliv daně, ať již srážkové, nebo formou zahrnutí do celkového zdanitelného příjmu poplatníka, zcela osvobozeny.<sup>28</sup>

**Systém tzv. dvojí sazby (neboli též systém dělené sazby - SR)** představuje úlevu na úrovni společnosti. Tento systém spočívá v rozdělení zisku společnosti na dvě části, a to na zisk určený na výplatu dividend a tzv. zadržený zisk, tj. zisk, který má být reinvestován. Obě skupiny zisku se následně zdaňují různou daňovou sazbou, na zisk vyplácený formou dividend je zpravidla uvalena nižší sazba daně.

Princip úlevy na úrovni korporace naplňuje i **systém odpočtu na úrovni firmy (CD)**. Tento systém spočívá v možnosti společnosti odečíst si od základu daně vyplacené dividendy do určité zákonem stanovené výše. Tato výše může být odvozena např. podle poměru základního kapitálu společnosti k jejímu celkovému kapitálu.

Uvedené systémy představují modely, jež nemusí být uplatňovány striktním způsobem, v praxi se lze (obdobně jako u výše popsaného mezinárodního dvojího zdanění) setkat i s různými kombinacemi těchto systémů.<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> Příkladem může být např. Německo.

<sup>28</sup> Příkladem může být Slovensko – viz kapitola (4.1.4).

<sup>29</sup> Např. v Německu byl uplatňován systém dělené sazby v kombinaci s imputačním systémem.



### 2.2.3 Daň ze zisků firem a problematika odpisů

Odpisy představují **náklady na pořízení kapitálových investic, rozepisované do více zdaňovacích období dle platných právních předpisů**. Výše a způsob odpisování kapitálového majetku má vliv na výslednou daňovou povinnost firmy v jednotlivých zdaňovacích obdobích, neboť *odpočet odpisů snižuje výši daňové povinnosti v období, v němž je uplatněn*. Časový průběh odpisování je dán délkou období odpisování a způsobem odpisování v daném období. Mezi základní metody odpisování patří:<sup>30</sup>

- lineární odpisování;
- zrychlené odpisování.

**Lineární (rovnoměrné) odpisování** spočívá v *odpisování stejné poměrné částky po všechna léta odpisování*. Částka ročních odpisů se vypočte vydělením nákladů na pořízení kapitálové investice počtem let předpokládané životnosti.

**Zrychlené odpisování** *umožňuje odepsat v prvním roce větší částku než v letech následujících*. Zrychlené odpisování je uplatňováno zejména v případech, kdy stát chce podpořit investiční činnost podnikatelů formou daňové úspory v prvním roce užívání kapitálové investice.

Doba odpisování je při použití kterékoliv metody vždy stejná, v průběhu odpisování však již nelze měnit metodu odpisů. Vlády mohou odpisovou politiku používat i jako stimulačního nástroje s cílem akcelarovat obnovu investic, podporovat rekonstrukce či modernizace. Doba a tempo odpisování ovlivňuje velikost daňového základu a jeho prostřednictvím míru zdanění. Obvykle platí, že *v případech, kdy vlády chtějí stimulovat investiční aktivitu v ekonomice, pak mnohem více než jindy firmám umožňují využívat zrychleného odpisování*.<sup>31</sup>

---

<sup>30</sup> Kromě uvedených dvou metod byla využívána i tzv. metoda sum-of-years-digits, umožňující každý rok odečíst částku rovnou poměru zbývajících let odpisování k celkovému součtu počtu let předpokládané životnosti. V současnosti se však tato metoda nepoužívá.

<sup>31</sup> Z nejznámějších příkladů lze uvést období tzv. Erhardovy reformy, procesu hospodářské obnovy poválečného Německa, jež je považována za jednu z hlavních příčin německého „hospodářského zázraku.“ (URBAN, 1995, s. 107)

## 2.2.4 Daň ze zisků firem a inflace

Narozdíl od osobní důchodové daně, jež je ve většině vyspělých států v současné době koncipována formou progresivních sazeb, v případě firemní důchodové daně, u níž je zpravidla uplatňována sazba lineární, se rostoucí cenová hladina do reálné velikosti daně nemusí vůbec projevit.<sup>32</sup> V praxi tomu však není, neboť **inflace znehodnocuje reálnou hodnotu odpisů a firmě tak zůstávají reálně menší finanční prostředky, nutné k pořízení nových strojů a zařízení.** *Existují proto dva návrhy, jak tento problém řešit.* První návrh předpokládá zavedení indexace odpisů, druhý spočívá v úplném zrušení odpisování a zahrnutí celé hodnoty investice do daňově uznatelných nákladů již v roce pořízení kapitálové investice. Obě navrhované metody však skýtají značná omezení. *Spolehlivá indexace je nerealizovatelná z důvodu rozdílného růstu nominálních cen u jednotlivých druhů odpisovaných předmětů, který nelze podrobně sledovat.* Úplné zrušení odpisů a zahrnutí celé hodnoty investice do daňově uznatelných nákladů v roce pořízení investice by mělo za následek prudký propad výnosů daně.

## 2.2.5 Daň ze zisků firem a problematika oceňování zásob

Problematika vztahu firemní daně k oceňování zásob velmi úzce souvisí s výše popsáním problémem inflace. V praxi jsou používány dvě metody oceňování zásob – **FIFO** („první na vstupu, první na výstupu“) a **LIFO** („poslední na vstupu, první na výstupu“).<sup>33</sup> Existuje-li v ekonomice inflace (nebo naopak pokles cenové hladiny – deflace), pak se použitá metodika oceňování zásob projeví ve výši hospodářského výsledku firmy. Zatímco při použití metody FIFO je inflační zvýšení hodnoty zásob zdaněno ihned, u varianty LIFO je období zdanění zásob odloženo.

V případě, že má firma na skladě daný počet stejných výrobků, z nichž jedna část byla pořízena za cenu před zdražením, zatímco druhá část, pořízená později, po zdražení, byla pořízena za cenu vyšší, odpovídající inflačnímu zvýšení cen, v takovém případě se použitá metodika oceňování zásob projeví v zaučtování odlišné výše nákladů při prodeji a vyskladnění výrobků. *Zatímco při použití metody LIFO je vyskladnění prvních kusů výrobků zaučtováno za vyšší cenu a za tu vstupuje do nákladů, při uplatnění metody FIFO je proces*

<sup>32</sup> Předpokladem je růst firemních příjmů adekvátní růstu daňově uznatelných výdajů.

<sup>33</sup> Z angl. zkratk: „First In, First Out“ – „FIFO“, „Last In, Last Out“ – „LIFO“

vyskladnění prvních výrobků zaúčtován, a tedy zachycen do nákladů, za cenu nižší. Jelikož výše účetního výsledku závisí na rozdílu mezi výnosy a náklady, je v daném případě účetní zisk vykázaný dle metodiky FIFO větší.

**Z dlouhodobého hlediska tak vytváří stabilnější daňovou základnu metoda LIFO**, neboť jejím důsledkem je nižší výnos v době růstu cenové hladiny a naopak menší ztráta v období cenového poklesu.

## 2.2.6 Další aspekty zdanění právnických osob

Daňová politika státu může zahrnovat celou řadu legislativních opatření podporujících expanzi firmy. K takovým opatřením může patřit **kompensace ztrát z podnikání**, *zpravidla formou odpočtu ztrát dosažených v minulých obdobích. Kompensace ztrát z podnikání totiž může snížit míru čistého podnikatelského rizika a podnítit podnikatelské subjekty k větší investiční aktivitě.*

Dalším prostředkem daňové legislativy je **zahrnování úroků z půjčených peněžních prostředků mezi daňově uznatelné náklady**, neboť se považují za náklad podnikatelské aktivity. V takovém případě je dopad úvěrového zatížení snižován ve výši platné daňové sazby, čímž omezuje negativní dopad úvěrů na firemní finance. *Firmy jsou tímto způsobem více motivovány k úvěrové formě pořízení investic.*

Z pohledu makroekonomické teorie hraje důležitou roli např. **míra otevřenosti ekonomiky**. V případě malých otevřených ekonomik je nabídka kapitálu považována za mnohem elastičtější než u ekonomik větších a uzavřenějších.<sup>34</sup> Daň z kapitálu v malé otevřené ekonomice musí být kompenzována zvýšením příjmů z kapitálu, jinak by investoři stáhli svůj kapitál ze země a investovali ho někde jinde, neboť kapitál je v současné globalizované ekonomice považován za jeden z nejmobilnějších faktorů. *Z pohledu ekonomické teorie by se proto v malých otevřených ekonomikách mělo daňové břemeno přesouvat z kapitálu na práci a spotřebu.* Takovéto závěry shrnuje v ucelený celek **teorie daňové konkurence**, jež

---

<sup>34</sup> Zobecníme-li předpoklad nepřímé úměry mezi mírou otevřenosti a velikostí ekonomiky. Existuje pro to několik důvodů. Malé ekonomiky se obvykle více specializují, což se odráží ve větším poměru obchodu v ekonomice. Čistě statisticky pak stejný objem obchodní výměny znamená vyšší váhu zahraničního obchodu na HDP malé země než země velké.

postuluje, že v globalizované světové ekonomice si budou jednotlivé země, tím spíše pak malé otevřené ekonomiky, konkurovat v lákání mobilního kapitálu snižováním daňových sazeb uvalovaných na tento faktor.<sup>35</sup>

---

<sup>35</sup> Typickým příkladem může být existence tzv. daňových rájů.

### 3 Pojetí, legislativní rámec a harmonizace zdanění příjmů v EU

Forma a výše zdanění v jednotlivých členských zemích EU významnou měrou ovlivňují ekonomické procesy a fungování jednotného vnitřního trhu, jehož *čtyři základní svobody – volný pohyb osob, zboží, služeb a kapitálu* – patří mezi *základní cíle* evropské integrace. Proto byla procesu daňové harmonizace a koordinace věnována pozornost již od samých počátků evropských integračních uskupení, ať již se jednalo o zdaňování příjmů, anebo oblast daní nepřímých. V oblasti harmonizace a koordinace zdaňování příjmů byla přijata řada zásadních dokumentů, ať již ve formě smluv, směrnic nebo judikátů Evropského soudního dvora.

#### 3.1 Geneze procesu koordinace a harmonizace zdanění příjmů v EU

V Evropských společenstvích se o potřebě daňové harmonizace začíná hovořit již od samotných začátků integračních snah, tedy od 60. let minulého století. V prvopočátcích snah o daňovou harmonizaci byly velice ambiciózní postoje, plánem byla nejen **strukturální harmonizace** (tj. harmonizace zdanitelného základu), ale i **harmonizace samotných sazeb**. Od snah o harmonizaci daňových sazeb však bylo brzy upuštěno, zejména v souvislosti s požadavky většiny členských států na zachování fiskální autonomie formou možnosti vlastního rozhodnutí o výši daňových sazeb. Další vývoj, ať již v oblasti harmonizace přímého, tak nepřímého zdanění proto směřoval spíše ke strukturální harmonizaci. V průběhu času navíc došlo k určité vývojové dichotomii, kdy zatímco v oblasti harmonizace nepřímých daní bylo dosaženo výrazných pokroků, v případě harmonizace daní přímých, včetně daní z příjmů, dochází k určité vývojové stagnaci. Příčiny lze vysledovat jednak v rozdílných účetních systémech jednotlivých členských států, jednak v neochotě členských států k další harmonizaci, kterou považují za zásahy do suverénních záležitostí, do vnitřní politiky při možném využívání především firemních daní jako nástroje hospodářské politiky. Namísto samotné harmonizace daní z příjmů proto v oblasti zdaňování příjmů klade EU důraz spíše na koordinaci spolupráce členských států při poskytování vzájemných daňových informací, zamezování dvojího zdanění a boj proti tzv. daňovým rájům.

Z právního hlediska je daňová harmonizace, byť spíše v oblasti nepřímého zdanění, zakotvena již ve **Smlouvě o Evropských společenstvích z roku 1957**. **Článek 93** této smlouvy výslovně uvádí, že: „*Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijme ustanovení k harmonizaci právních předpisů týkajících se daní z obratu, spotřebních daní a jiných nepřímých daní v rozsahu, v jakém je tato harmonizace nezbytná pro vytvoření a fungování vnitřního trhu...*“

Harmonizace přímých daní, mezi než se daně z příjmů řadí, není v uvedené smlouvě explicitně zmíněna. Lze ji však dovozovat nepřímo z **článku 94**, v němž je stanoveno, že: „*Rada na návrh Komise a po konzultaci s Evropským parlamentem a Hospodářským a sociálním výborem jednomyslně přijímá směrnice o sbližování právních a správních předpisů členských států, které mají přímý vliv na vytváření nebo fungování společného trhu.*“

**Článek 95** pak uvádí, že harmonizace vyjmenovaná v článku 94 může být rozřešena tak, aby pokryla i fiskální ustanovení, vyžadující jednomyslnost. Implicitním způsobem se daňové harmonizace dotýká i **článek 175, odst. 2**, který uvádí, že orgány EU mohou přijímat předpisy fiskální povahy.

Z hlediska zdanění příjmů, zejména s ohledem na jeho další vývoj, hraje velmi podstatnou roli **článek 12**, v němž se uvádí, že: „*... je zakázána jakákoliv diskriminace na základě státní příslušnosti ...*“ Princip zákazu diskriminace je totiž jedním ze základních východisek daňové judikatury Evropského soudního dvora, jejímž prostřednictvím bylo v minulosti dosahováno sbližování daňových soustav v oblasti zdanění příjmů.

Za první významnější akt učiněný v oblasti koordinace a harmonizace samotných přímých daní lze považovat přijetí tzv. **pravidla tržního odstupu (ALS; Arm's-length Standard)** v r. 1963. Pravidlo tržního odstupu slouží ke stanovení transferových cen v transakcích mezi spojenými osobami (firmami) na základě cen uplatňovaných (případně zisků získaných) při podobných transakcích mezi nezávislými subjekty. Výsledkem použití pravidla je přijetí tzv. ALS ceny, tzn. ceny stanovené na převod zboží, služeb nebo nehmotného majetku mezi spojenými osobami, která odpovídá ceně, jež by byla stanovena na trhu na podobné převody mezi nezávislými osobami.

V tomtéž roce byla na půdě OECD přijata rozsáhlá **vzorová dohoda k zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku („OECD Model Tax Convention“)**. Ačkoliv tato dohoda nepředstavuje právně závazný dokument, historicky posloužila jako vzor pro řadu mezinárodních dohod o zamezení dvojího zdanění včetně dohod mezi členskými státy EU.

Zásadní přelom při prohlubování spolupráce členských zemí v oblasti přímého zdanění představuje **směrnice č. 77/799/EHS** o vzájemné pomoci mezi příslušnými orgány členských zemí v oblasti přímých daní, která zavedla povinnou výměnu informací o hlavních přímých daních. Hlavním cílem směrnice je potírat mezinárodní daňové úniky a vyhýbání se daňovým povinnostem a identifikovat umělé přesuny zisků ve skupinách nadnárodních podniků. Směrnice rovněž zajistila možnost přítomnosti pracovníků správce daně členského státu Společenství na území jiného členského státu.

V r. 1990 byla přijata tzv. **Arbitrážní konvence č. 90/436/EHS** („*Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises*“), která s účinností od r. 1995 stanoví principy a metody jak zamezit dvojímu zdanění, k němuž by mohlo dojít v případě rozdílného chápání transferových cen v různých členských státech. Platnost konvence je vždy prodlužována o dalších pět let, v současnosti do r. 2010 a týká se i nově přistoupivších zemí.

V tomtéž roce byly přijaty rovněž dvě významné směrnice Evropských společenství upravující oblast zdanění příjmů, a to **směrnice č. 90/43/EHS** („*The Merger Directive*“), známá jako „Směrnice o fúzích“ a **směrnice č. 90/435/EHS** („*The Parent-Subsidiary Directive*“), neboli tzv. „*Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností*“.

V r. 1992 byla vydána zpráva tzv. **Rudingova výboru** (*Ruding Committee*),<sup>36</sup> jenž byl ustanoven za účelem zjistit, zda rozdílné firemní daně způsobují distorze na společném vnitřním trhu a pokud ano, zda je možné je odstranit jen působením tržních sil a daňové konkurence anebo je nutné k jejich odstranění přijímat společnou legislativu. Provedená šetření prokázala existenci bariér ztěžujících volný pohyb kapitálu a ovlivňujících pohyb zahraničních investic způsobených různou konstrukcí daní ze zisků firem v jednotlivých

---

<sup>36</sup> Podle bývalého nizozemského ministra financí O. Rudinga, jenž byl pověřen vedením výboru.

členských zemích. Na základě výsledků činnosti Rudingova výboru si Evropská komise stanovila priority zejména v odstraňování zjištěných bariér, stanovování zásad pro určení základu daně a zajišťování transparentnosti všech daňových stimulů v oblasti podpory investic.

V r. 1997 bylo členským státům doporučeno začít pro snadnější informovanost používat **daňové identifikační číslo** jako jednotné označení daňových subjektů. V současné době je používání daňového identifikačního čísla povinné pro všechny členské státy EU.<sup>37</sup>

Kromě výše uvedeného doporučení používat daňové identifikační číslo byla v tomtéž roce přijata rovněž doporučení používat **pravidlo CFC** („*Controlled Foreign Corporation Regime*“) a **pravidlo FIF** („*Foreign Investment Fund*“). První ze zmíněných pravidel vytváří domácímu daňovému rezidentovi povinnost zahrnout příjem plynoucí mu ze zadržených zisků zahraničních korporací podle pravidel jeho země (je tedy znemožněn odklad daňové povinnosti). Druhé pravidlo upravuje situaci, kdy daňovému rezidentovi plyne ze zahraničí portfoliový úrok.

V r. 2003 dochází k přijetí dvou důležitých směrnic, a to **směrnice č. 2003/48/ES** („*The Savings Directive*“), neboli „Směrnice o zdanění příjmů z úspor ve formě plateb úrokového charakteru“ a **směrnice č. 2003/49/ES** („*The Interest and Royalties Directive*“), „Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků“.

## 3.2 Aktuální legislativní rámec harmonizace zdanění příjmů v EU

### 3.2.1 Směrnice č. 90/443/EHS

Tato směrnice, známá jako „*směrnice o fúzích*“ („*The Merger Directive*“), upravuje odklad daňové povinnosti vyplývající z kapitálových výnosů při fúzi, rozdělení společnosti, převod aktiv a přeshraniční výměnu akcií v rámci Evropských společenství (EU). Cílem směrnice je **zabránit zdanění zisku, jenž může při fúzi vzniknout z rozdílu mezi hodnotou převáděných aktiv a pasiv a jejich účetní hodnotou**. Směrnice umožňuje restrukturalizovat podniky v rámci EU bez ohledu na hranice jednotlivých členských států bez možných

---

<sup>37</sup> V ČR nese zkratku DIČ.



daňových znevýhodnění. Ačkoliv směrnice zavádí de facto jednotný systém zdanění fúzí, ponechává členským státům možnost tyto výhody odepřít, a to tehdy, jestliže:

1. hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií je daňový únik nebo vyhnutí se daňovým povinnostem;
2. v důsledku fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií přestane některá společnost (ať již se této operace účastní nebo ne) splňovat podmínky požadované pro zastoupení zaměstnanců v orgánech společnosti podle pravidel platných před touto operací.

V r. 2005 byla směrnice o fúzích **novelizována směrnicí č. 2005/19/ES**, jež byla přijata zejména v souvislosti s ustanovením nových právních forem společností – *Evropské společnosti* a *Evropské družstevní společnosti*. Kromě toho, že uvedená směrnice především umožnila přemísťovat sídla těchto nových typů firem bez možných daňových znevýhodnění, tak rovněž zaručila eliminaci daňových překážek při transformaci pobočky firmy na dceřinou společnost a zavedla také nový institut tzv. split-off (částečné rozdělení, kdy společnost převede pobočku do již existující nebo nově založené sesterské společnosti.

### 3.2.2 Směrnice č. 90/435/EHS

Směrnice č. 90/435/EHS, „*Směrnice o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností*“ („*The Parent-Subsidiary Directive*“) si klade za cíl **odstranit dvojí zdanění zisku vypláceného dceřinými společnostmi sídlícími v jednom členském státě mateřské společnosti sídlící v jiném členském státě**.

Směrnice by měla zaručit, že členský stát mateřské společnosti buď nezdaní zisky dceřiné společnosti sídlící v jiném členském státě, nebo, pokud tyto zisky zdaní, umožní mateřské společnosti od základu daně odečíst daň z příjmu, kterou dceřiná společnost zaplatila v jiném členském státě. Směrnice by rovněž měla vyloučit rozdělení zisku po zdanění dceřiné společnosti ze srážkové daně.

Směrnice však členským státům ponechává v národní legislativě možnost stanovit, že náklady vztažené k držbě podílu na dceřiné společnosti a ztráty vyplývající z rozdělování jejích zisků

nelze odečíst od zdanitelných příjmů mateřských společností. Jsou-li v takovémto případě výdaje na řízení vztahující se k podílu pevně stanoveny paušální sazbou, nesmí stanovená částka přesáhnout 5 % ze zisku rozdělovaného dceřinou společností. V členských státech je toto ustanovení často používáno jako tzv. **pravidlo nízké kapitalizace**, jímž se členské státy brání ztrátě svých daňových základů.

Rovněž Směrnice o společném zdanění mateřských a dceřiných společností byla významně **novelizována**, a to **směrnicí č. 2003/123/ES**. Novelizace přinesla jednak *rozšíření působnosti* směrnice na *evropskou společnost a evropskou družstevní společnost*, jednak na rozdělování zisků získaných stálou provozovnou a rozdělování zisků firem stálým provozovnám nacházejícím se v jiném členském státě než mateřská nebo dceřiná společnost. Kromě toho bylo do směrnice zakotveno ustanovení o postupném snižování velikosti podílu sloužícího k identifikaci společnosti mateřské z 25 % na 20 % (s účinností od 1.1. 2005), na 15 % (s účinností od 1.1. 2007) a na 10 % (s účinností od 1.1. 2009).

### 3.2.3 Směrnice č. 2003/48/ES

Směrnice č. 2003/48/ES, „*Směrnice o zdanění příjmů z úspor*“ („*Savings Directive*“) si klade za cíl **zamezit krácení daně fyzickým osobám, jimž plynou úrokové příjmy z členských států, v nichž nejsou rezidenty**.

Směrnice ukládá členským státům povinnost poskytovat ostatním členským státům informace o úrokových platbách, jež byly vyplaceny fyzickým osobám. Za platbu úrokového charakteru přitom směrnice považuje nejen úroky z vkladů a cenných papírů a závazků jakékoliv formy, ale i úrokové příjmy plynoucí z nástrojů kolektivního investování.

Směrnice měla původně nabýt účinnosti ke dni 1.1. 2005, v důsledku pozdního uzavření souvisejících smluv obdobného charakteru s některými nečlenskými státy EU však nabyla účinnosti až k 1.7.2005. Belgie, Lucembursko a Rakousko mají vyjednané *přechodné období*, v němž je jim umožněno na místo poskytnutí informace aplikovat srážkovou daň ve výši 15 % v letech 2005 až 2007, 20 % v letech 2008 až 2010 a 35 % od roku 2011.

### 3.2.4 Směrnice č. 2003/49/ES

Směrnice č. 2003/49/ES, „*Směrnice o zdaňování úroků a licenčních poplatků*“ („*The Interest and Royalties Directive*“) byla přijata s cílem **eliminovat srážkovou daň z úroků a licenčních poplatků mezi tzv. propojenými firmami** z rozdílných členských zemí.

Za propojené firmy jsou přitom firmy považovány v takovém případě, kdy jedna firma se podílí na kapitálu či na řízení, správě nebo kontrole druhé firmy. Za propojené firmy jsou rovněž považovány takové firmy, kdy se na jejich kapitálu, řízení, správě nebo kontrole podílí stejná třetí firma.

Směrnice tak de facto zavádí unifikovaný systém zdaňování úrokových příjmů a licencí mezi firmami patřícími do jedné skupiny. Spolu s dalšími pravidly Evropských společenství o ochraně duševního vlastnictví vytváří nové příležitosti ke strukturalizaci duševního vlastnictví.

### 3.2.5 Judikatura Evropského soudního dvora

Kromě výše rozebraných směrnic jsou významným zdrojem harmonizace a koordinace zdanění příjmů v EU rovněž judikáty Evropského soudního dvora. Harmonizace zdanění prostřednictvím judikátů (rozsudků) Evropského soudního dvora bývá též označována jako tzv. **negativní harmonizace**, kdy jsou jednotlivé členské státy nuceny činit opatření v národních daňových systémech nikoliv na základě směrnic či nařízení, nýbrž právě na základě příslušné judikatury.

Harmonizace zdanění příjmů prostřednictvím judikatury Evropského soudního dvora je specifická v tom smyslu, že narozdíl od harmonizace pomocí směrnic či nařízení *nestanoví shodné postupy pro její dosažení*.

Harmonizace zdaňování příjmů prostřednictvím judikatury Evropského soudního dvora přitom nabyla na významu především v posledních letech, kdy se ukazuje jako účinný alternativní nástroj k dosažení efektivně fungujícího vnitřního trhu, neboť nutí členské státy

odstraňovat z národních daňových systémů taková ustanovení, jež jsou v rozporu se základními principy zakotvenými ve Smlouvě o Evropských společenstvích.

Za zlomové případy judikatury Evropského soudního dvora v oblasti harmonizace daní z příjmů jsou považovány případy **Schumacker č. C-279/93**, **Vestergaard č. C-55/98**, **Gerritse č. C-243/01**, **Saint-Gobain č. C-307/97**, **Lankhorst-Hohorst GmbH č. C-324/100** a případ **Marks & Spencer plc. č. C-446/03**.

Případ **Schumacker č. C-279/93** se týká zdaňování *fyzických osob*. Závěrem tohoto judikátu je rozhodnutí, že pokud poplatník – fyzická osoba - obdrží většinu svých příjmů ve státě, kde je nerezidentem, musí s ním být daňové zacházeno jako s rezidentem – v opačném případě se jedná porušení *svobody volného pohybu pracovních sil*.

Rovněž případ **Vestergaard č. C-55/98** se týká zdanění *fyzických osob*, namísto svobody pohybu pracovních sil se však v případě tohoto judikátu jedná o *svobodu poskytování služeb*. V tomto případě Evropský soudní dvůr konstatoval, že nakoupení domácích i zahraničních služeb musí být z daňového hlediska posuzováno stejným způsobem.

Případ **Gerritse č. C-243/01** se, obdobně jako výše zmíněný případ Vestergaard č. C-55/98, týká *zdaňování fyzických osob a svobody poskytování služeb*. Tento judikát stanoví, že nerezidenti musí mít stejnou možnost uplatňování výdajů jako rezidenti.

Případ **Saint-Gobain č. C-307/97** je příkladem judikátu upravujícího *korporátní zdanění* a dotýká se *svobody usazování* v rámci EU. V tomto případě Evropský soudní dvůr nařídil povinnost stejného daňového zacházení s rezidentními i nerezidentními společnostmi.

*Korporátní zdanění* ve vztahu ke *svobodě usazování* upravuje i judikát **č. C-324/100 Lankhorst-Hohorst GmbH**. Závěr tohoto judikátu zní, že daňové posuzování úrokových plateb dceřiných společností by nemělo být ovlivňováno sídlem mateřských společností.

Rovněž judikatura **Marks & Spencer plc. č. C-446/03** se týká *právnických osob* ve vztahu ke *svobodě usazování*. Předmětem judikátu je možnost odpočtu ztráty dceřiné společnosti se sídlem v zahraničí dosažené tamtéž od zdanitelného zisku domácí mateřské společnosti. Judikát stanoví, že daňová legislativa země, jež umožňuje rezidentským mateřským

společnostem uplatnit odpočet ztráty domácích dceřiných společností, musí mateřským společnostem stejným způsobem umožnit odečíst rovněž ztrátu dceřiných společností sídlících v zahraničí, nemají-li tyto žádnou možnost uplatnit odpočet ztráty v zemi svého sídla.

### 3.3 Možné směry budoucího vývoje harmonizace zdanění příjmů

Ačkoliv v současné době harmonizace v oblasti zdanění příjmů v EU spíše stagnuje, v prostředí prohlubující se ekonomické i měnové integrace lze očekávat, že snahy o harmonizaci příjmů budou nadále pokračovat. Evropská komise stanovila čtyři **základní možnosti** jak v budoucnu umožnit nadnárodním firmám aplikovat pouze jeden systém pravidel pro stanovení základu daně s ohledem na příjmy dosažené ze zdrojů na celém území Evropské unie:

- zdanění v domácí zemi řídící společnosti;
- společný konsolidovaný základ daně;
- povinně harmonizovaný základ daně;
- evropská korporativní daň.

Návrh **zdanění v domácí zemi řídící společnosti** („*Home State Taxation*“) předpokládá, že by se základ daně všech firem tvořících nadnárodní skupinu vypočetl jako konsolidovaný základ daně podle pravidel státu, v němž se nachází vrcholový management celé skupiny. Společnosti by si přitom mohly zvolit, zda budou podléhat pouze jednomu daňovému systému, anebo zda budou zisky zdaňovat v každé zemi jinak.

**Společný konsolidovaný základ daně** („*Common Consolidated Tax Base – CCTB*“) znamená, že příjmy všech nadnárodních společností vyvíjejících aktivity v několika členských zemích Evropské unie by v případě, že by si to zvolily, byly zdaňovány podle speciálních pravidel zakotvených v legislativě Evropských společenství.

**Povinně harmonizovaný základ daně** („*Compulsory Harmonized Corporate Tax*“) by znamenal nahrazení dosavadních národních pravidel pro výpočet základu daně povinnými

celoevropskými ustanoveními platnými kromě mezinárodních korporací i pro malé společnosti a firmy působící jen v jednom členském státě.

**Evropská korporativní daň** („*European Union Company Tax*“) jde ze všech návrhů nejdál, předpokládá jak jednotný základ daně, tak rovněž jednotnou daňovou sazbu uplatňovanou v případě velkých nadnárodních společností.

Žádná z uvedených strategií není jednoznačně preferována před ostatními, Evropská komise v tomto kontextu uvádí nutnost použití tzv. „*twin-track strategy*“, tzn. strategie představující sledování více cílů současně. Podle Evropské komise se totiž nelze upnout k jednomu konkrétnímu cíli harmonizace, ale průběžně vyjednávat o více variantách.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> V současné době se však zdá, že nejvíce preferovaným návrhem je projekt společného konsolidovaného základu daně, jehož konkrétnější podobu chce Evropská komise předložit v druhé půli letošního roku. V případě schválení by pak měl být zaveden v dobrovolném režimu již v roce 2010.

## 4 Zdaňování příjmů ve vybraných zemích v kontextu makroekonomického vývoje

Za účelem komparace daňových systémů s akcentem na vývoj vybraných ukazatelů dopadů zdanění příjmů byla vybrána skupinka čtyř středoevropských zemí – **České republiky, Maďarska, Polska a Slovenska**. Tyto země spojuje řada společných charakteristik, geografickou lokalizací ve střední Evropě počínaje, obdobným historickým a hospodářským vývojem konče. Všechny čtyři státy prošly poměrně dlouhou érou centrálně plánovaného socialistického hospodářství a následným procesem transformace na standardní tržní ekonomiku.

Neodmyslitelnou součástí transformačního procesu byla i zcela zásadní restrukturalizace fiskálních a daňových systémů<sup>39</sup> směrem k formě obvyklé ve standardně fungujících tržních ekonomikách. S ohledem na následný vstup do Evropské unie<sup>40</sup> musely všechny uvedené země rovněž vyhovět z unijních předpisů vyplývajícím požadavkům na koordinaci a harmonizaci daňových systémů včetně zdanění příjmů (viz předešlá kapitola).

Kapitola sestává ze dvou částí, první část popisuje systémy odvodů z příjmů v uvedených zemích s platností k roku 2006,<sup>41</sup> druhá část zachycuje nejdůležitější trendy ve vývoji vybraných ukazatelů dopadů zdanění příjmů v těchto zemích v období let 1995 a ž 2005.

---

<sup>39</sup> Dají-li se uvedené termíny v případě centrálně plánovaného socialistického hospodářství vůbec použít.

<sup>40</sup> Všechny čtyři země se spolu s ještě dalšími šesti státy staly členy Evropské unie během jejího tzv. „východního rozšíření“ dne 1.5. 2004.

<sup>41</sup> Není-li výslovně uvedeno jinak, veškeré údaje v kapitole (4.1) včetně údajů číselných jsou platné za rok 2006. Tzn. že v rámci subkapitoly věnované ČR text obeznamuje se stavem platným před uskutečněním zásadních daňových změn v rámci opatření tzv. reformy veřejných financí platných od 1.1.2008. Se zřetelem k potřebě alespoň základního nastínění stavu aktuálního po uskutečnění fiskální reformy jsou nejvýznamnější změny uskutečněné u jednotlivých daní z příjmu v textu věnovanému ČR zmíněny v poznámkách pod čarou.

## 4.1 Deskripce odvodů z příjmů ve vybraných zemích v r. 2006

### 4.1.1 Česká republika

Systém zdanění příjmů v České republice (dále jen ČR) lze označit za **klasický systém**, neboť až na výjimky **nezabraňuje dvojímu zdanění**. Zisky jsou zdaňovány jak *na úrovni firem*, a to *daní ze zisků právnických osob*, tak *na úrovni akcionářů prostřednictvím srážkové daně*. Od daně jsou dividendy osvobozeny jen ve výjimečných případech.

#### Daň ze zisku korporací

Daně ze zisku korporací, tzn. daně z příjmu právnických osob, podléhají **právnické osoby se sídlem na území ČR**, zejména akciové společnosti (a.s.), společnosti s ručením omezeným (s.r.o.) a další formy právnických osob vč. organizačních složek státu. **U vymezených forem právnických osob**, např. komanditních společností (k.s.), veřejných obchodních společností (v.o.s.), investičních fondů, penzijních fondů apod. **dochází ke zdaňování podle specifických pravidel**.

**Základ daně se odvozuje z účetního výsledku hospodaření**, upravuje se o odpochy a osvobozené příjmy. K příjmům vyňatým z předmětu daně patří např. *příjmy z nabytí majetku dědictvím nebo darováním*, osvobozené příjmy tvoří např. *příjmy z provozování ekologických zařízení, úroky z přeplatku na dani, úroky z hypotečních zástavních listů, regulované nájemné za byty* apod. Základ daně může být snížen o **daňovou ztrátu, již je možno přenést do pěti následujících zdaňovacích období** po období, v němž vznikla. *Od takto upraveného základu daně je možno odečíst rovněž dary veřejně prospěšným organizacím, vzdělávacím organizacím a politickým stranám*. V r. 2006 musela vstupní hodnota darů činit minimálně 2 000 CZK, odečteny však mohou být dary do maximální výše 5 % takto upraveného základu.

**Odpisy jsou uplatňovány jak u hmotného, tak u nehmotného kapitálového majetku s provozně technickými funkcemi delšími než jeden rok**. *Pozemky, umělecká díla, předměty kulturního dědictví apod. obecně odepisovány být nemohou*. Vstupní cena odpisovaného majetku je vyšší než 40 000 CZK u hmotného kapitálového majetku



a 60 000 CZK u kapitálového majetku nehmotného. **Uplatnit lze jak standardní, tak zrychlenou metodu odepisování.** Odpisové skupiny včetně příkladů a počet let odpisování v r. 2006 uvádí tabulka (4.1).

**Tabulka č. 4.1: Odpisové skupiny a počty let odpisování v ČR v r. 2006**

Odpisová skupina	Příklad	Počet let odpisování
1	Počítače a kancelářská zařízení, elektrické přístroje, ruční mechanizační nářadí	3
2	Automobily	4
3	Traktory, nákladní automobily, letadla, elektrická a optická zařízení	5
4	Patenty; průmyslová zařízení	10
5	Potrubní stavby, energetická díla, dřevostavby	20
6	Stavby a budovy nezařazené do odpisové skupiny (5), mosty, tunely, silnice a dálnice	30
7	Administrativní budovy, hotely, obchodní domy, školy	50

*Zdroj: European Tax Handbook 2006*

S účinností **od roku 2000** jsou uplatňovány **investiční pobídky ve formě deseti let daňových prázdnin** poskytovaných vybraným podnikům. Pobídky mohou dostat zejména podniky v oblasti průmyslové výroby, **pobídky jsou podmíněny proinvestováním minimálně 200 000 CZK** (100 000 CZK v regionech se zvýšenou mírou nezaměstnanosti). Podniky mohou rovněž využít možnosti odpočtu až 100 % vybraných výdajů na **výzkum a vývoj**, daňové zvýhodnění formou slevy na dani mohou čerpat **podniky zaměstnávající plně nebo částečně invalidní pracovníky**. Výše slevy se pohybuje v rozmezí 18 000 až 60 000 CZK za každého takového zaměstnaného pracovníka, podniky s více než 20 zaměstnanci, z nichž alespoň 50 % je plně nebo částečně invalidních, mohou nárokovat až 50 % slevu z výsledné daňové povinnosti. Mimoto je možno ze základu daně **odečíst až 30 % výdajů na výuku učňů**.

**Od 1.1. 2006 činí sazba daně z příjmu právnických osob 24 %** (26 % v r. 2005),<sup>42</sup> **příjmy z investičních, vzájemných a penzijních fondů podléhají srážkové dani ve výši 5 %**. **Srážková daň ve výši 15 % je uplatňována u dividend**, osvobozeny jsou pouze vybrané druhy mezipodnikových dividend.

<sup>42</sup> Daňová sazba je postupně snižována, v r. 2005 činila 26 %, v letech 2006 a 2007 byla neměnná ve výši 24 %, od 1.1. 2008 činí 21 %, v r. 2009 se sazba sníží na 20% a v r. 2010 na 19%.

**Právnícké osoby – čeští daňoví rezidenti** - podléhají **zdanění ze svých celosvětových příjmů**, daně odvedené v zahraničí je však možno odečíst ze základu daně jako **odpočitatelné výdaje**. Odečíst ze základu daně je možno rovněž ztráty dosažené v zahraničí, stejným způsobem jako ztráty domácích.

**Nerezidentní** právnícké osoby jsou v ČR zdaňovány **jen z příjmů dosažených na území ČR**, z těchto příjmů **obecně podléhají stejnému zdanění jako rezidenti**, včetně srážkové daně z dividend ve výši 15 %. Srážkové dani se sazbou 15 %, resp. 25 % podléhají rovněž příjmy z úroků, resp. licenčních poplatků vyplácených nerezidentům. Vymezují-li to smlouvy, jsou aplikovány nižší sazby srážkové daně.

### **Osobní důchodová daň**

Předmětem zdanění osobní důchodovou daní jsou **příjmy ze závislé činnosti, podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmů a ostatní příjmy**.

Předmětem daně *nejsou příjmy z dědictví, stejně jako přijaté půjčky a úvěry. Mezi osvobozený příjem patří zejména různé druhy sociálního příjmu* vč. starobních důchodů do určité výše (162 000 CZK v r. 2006), náhrady škod, pojistná plnění a některé druhy dobrovolných plateb a bonusů od zaměstnavatelů.

Základem daně je rozdíl *mezi zdanitelnými příjmy a výdaji na jejich dosažení a udržení*. Od základu daně je možno odečíst jako výdaj zaplacené *pojistné sociálního pojištění*,<sup>43</sup> podnikatelé si dle platných předpisů mohou odečíst rovněž *dosaženou ztrátu*. Jako odpočty snižující základ daně mohou být uplatněny části úroků z hypotečních úvěrů, příspěvků na penzijní připojištění, pojistného na životní pojištění, darů do limitu a zaplacené členské příspěvky odborové organizaci.

**Základní roční sleva na dani na poplatníka činí 7 200 CZK**, z dalších slev je možno uplatnit slevu na manžela/-ku ve výši 4 200 CZK, slevu na plnou i částečnou

---

<sup>43</sup> Od 1.1. 2008 se možnost odpočtu zaplaceného pojistného ruší.

invaliditu v rozmezí 1 500 až 9 600 CZK a slevu z titulu studujícího ve výši 2 400 CZK. Poplatník, jenž vyživuje alespoň jedno dítě, může uplatnit daňové zvýhodnění ve výši 6 000 CZK na každé vyživované dítě.<sup>44</sup>

Zdanění příjmů je **klouzávě progresivní**,<sup>45</sup> sazby v r. 2006 uvádí tabulka (4.2).

**Tabulka č. 4.2: Daňové sazby osobní důchodové daně v ČR v r. 2006**

Zdanitelný příjem (CZK)	Daňová povinnost
Do 121 200	12 %
121 201 – 218 400	14 544 CZK + 19 % z částky přesahující 121 200 CZK
218 401 – 331 200	33 012 CZK + 25 % z částky přesahující 218 400 CZK
331 201 a výše	61 212 CZK + 32 % z částky přesahující 332 200 CZK

*Zdroj: ŠIROKÝ, 2007; European Tax Handbook 2006; vlastní úprava*

Některé druhy příjmů podléhají zdanění srážkovou daní. **Dividendy, úrokové příjmy z půjček, bankovních vkladů a různých cenných papírů, zisky tichých společníků** a další příjmy **podléhají srážkové dani ve výši 15 %**, u některých druhů příjmů činí sazba srážkové daně 25 %.

**Fyzické osoby se statutem českého rezidenta jsou v ČR zdaňovány ze svých celosvětových příjmů**, jež vstupují do zdanitelného základu a jsou zdaňovány stejným způsobem jako příjmy tuzemské. *U dividend získaných ze zahraničních zdrojů si mohou čeští rezidenti zvolit, zda je zahrnou do svých celkových zdanitelných příjmů, anebo zda je podrobí zdanění srážkovou formou.* V případě, že příjmy pocházejí ze země, s níž nemá ČR uzavřenu speciální smlouvu, je **daň zaplacenou v zahraničí** možno uplatnit jako **odpočet z daňového základu**. U příjmů ze zemí, s nimiž ČR uzavřela **smlouvy o zamezení dvojího zdanění**, se zamezí dvojímu zdanění **procedurou vymezenou ve smlouvě**.

**Fyzické osoby - čeští nerezidenti** – podléhají v ČR zdanění **pouze z příjmů dosažených na území ČR**, tyto jsou obecně zdaňovány stejným způsobem jako příjmy rezidentů, není-li

<sup>44</sup> Od 1.1. 2008 dochází ke zvýšení částek slev na dani na 24 840 CZK u základní odpočitatelné částky, 24 840 CZK u slevy na manžela/-ku, 4 020 CZK u slevy na studenta, 10 680 CZK v případě daňového zvýhodnění na dítě, rovněž částky slev na různý stupeň invalidity se navyšují.

<sup>45</sup> Systém klouzávě progresivních sazeb byl uplatňován i v následujícím roce 2007, od 1.1. 2008 jsou však v rámci reformních opatření klouzávě progresivní sazby nahrazeny proporcionální sazbou ve výši 15 %. Kromě daňové sazby se mění i vyměřovací základ daně, jímž je nově tzv. superhrubá mzda zahrnující kromě hrubé mzdy i odvody zaměstnavatelů na sociální pojištění.

stanoveno jinak. Je-li minimálně 90 % celkového příjmu nerezidenta dosaženo z příjmů v ČR, může nerezident uplatnit *základní slevu na dani*. Dividendy (a některé další příjmy) vyplácené nerezidentům podléhají srážkové dani se sazbou 15 %, stejně jako dividendy vyplácené rezidentům. Sazba 25 % srážkové daně se uplatní jak u příjmů nerezidentů dosažených z podnikání a samostatně výdělečné činnosti, tak u příjmů plynoucích z členství ve statutárních orgánech českých firem se statutem českého rezidenta. Stejným způsobem jsou zdaňovány rovněž příjmy z licenčních poplatků. *Určité příjmy* nerezidentů mohou být při splnění patřičných podmínek od daně *osvobozeny*.

## Sociální pojištění

Systém sociálního pojištění v ČR zahrnuje subsystémy veřejného zdravotního pojištění, nemocenského pojištění, důchodového pojištění a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Účast různých právnických a fyzických osob na jednotlivých subsystémech sociálního pojištění je diferencovaná v závislosti na vymezených kritériích. Odvody pojistného za fyzické osoby spadající do vybraných kategorií (mj. studenti, vězni, ženy na mateřské dovolené) hradí stát. **Jak na úrovni zaměstnanců, tak na úrovni zaměstnavatelů** nebyly u odvodů pojistného v r. 2006 stanoveny **žádné stropy**.<sup>46</sup> Sazby odvodů pojistného v rámci jednotlivých subsystémů sociálního pojištění v r. 2006 uvádí tabulka (4.3).

**Tabulka č. 4.3: Sazby odvodů sociálního pojištění v ČR v r. 2006**

Osoba / sazba pojistného	Veřejné zdravotní pojištění	Nemocenské pojištění	Důchodové pojištění	Státní politika zaměstnanosti
Zaměstnanec	4,5 % (1/3 z 13,5 %)	1,1 %	6,5 %	0,4 %
Zaměstnavatel	9 % (2/3 z 13,5 %)	3,3 %	21,5 %	1,2 %
Osoba samostatně výdělečně činná	13,5 %	4,4 %	26 %	3,6 %
Osoba bez zdanitelných příjmů	13,5 %	-	-	-
Státní pojištěnec	13,5 %	-	-	-

*Zdroj: ŠIROKÝ, 2007; European Tax Handbook 2006; vlastní úprava*

<sup>46</sup> Od 1.1. 2008 se zavádí strop odvodů v podobě maximálního ročního vyměřovacího základu ve výši 1 034 880 CZK pro zaměstnance, zaměstnavatele i OSVČ.

#### 4.1.2 Maďarsko

V Maďarsku je zaveden **částečně integrovaný systém** zdanění, neboť dvojímu zdanění příjmů zamezuje částečným způsobem. Zisky firem jsou zdaňovány korporátní daní, **dividendy vyplácené akcionářům – právnickým osobám - již dalšímu zdanění nepodléhají** (jsou plně osvobozeny). Avšak **dividendy vyplácené akcionářům z řad fyzických osob** osvobozeny nejsou a **podléhají srážkové dani**.

#### Daň ze zisků korporací

Mezi subjekty podléhající v Maďarsku dani ze zisků korporací patří:

##### 1. Subjekty založené podle maďarského práva:

- podniky vytvořené podle obchodního práva, zejména akciová společnost (Rt.), společnost s ručením omezeným (Kft.), podnik se společnou majetkovou účastí, tj, joint ventures (Kv.), veřejná obchodní společnost a komanditní společnost;
- evropská společnost (SE) a evropská družstevní společnost;
- družstva a státní podniky;
- nadace a vzájemné pojistné fondy;
- společnosti právníků, notářů, exekutorů a advokátů;

2. Zahraniční společnosti, které mají místo svého řízení v Maďarsku a nejsou považovány za rezidenty v zemi svého sídla, ledaže by mezinárodní smlouva stanovila jinak.

*Zdanitelný příjem tvoří všechny typy příjmů včetně příjmů z obchodních aktivit, provozního příjmu a příjmů z finančních transakcí. Základ daně se vypočte z účetního zisku pomocí účetních operací a úprav. **Mezi osvobozený příjem patří příjem z domácích i zahraničních dividend (viz výše) a m.j. i 50 % hodnoty licenčních poplatků.** Všechny výdaje přímo spojené s provozem podniku jsou obecně odečitatelné.*

**Odpisování hmotného obchodního majetku je povinné**, pozemky se naopak obecně neodepisují. U budov a staveb používaných k podnikání se odpisová sazba pohybuje mezi

2 % až 15 %. Sazba ve výši 3 % se použije pro budovy použité pro poskytování ubytování a stravování, 5 % pro budovy a stavby pronajaté vlastníkem a 15 % pro budovy používané pro výrobu filmů nebo videa. Speciální sazby se aplikují na stavby v zemědělství (3 % až 15 %), stavby železnic (4 % a 7 %), mostů (4 %), ropovody, vodovody (4 % až 8 %) a skládky (20 %). Stroje a zařízení jsou odpisovány sazbou 14,5 %, ve vybraných případech sazbou 33 %. *Některá zařízení, např. počítače, mohou být odepisována sazbou 50 %.* Na odpisy motorových vozidel se uplatní sazba 20 %. *Ve vybraných regionech mohou malí a střední podnikatelé odepsat celou hodnotu nově pořízených výrobních zařízení a strojů (s výjimkou automobilů) v roce pořízení.* Nehmotný majetek se může odepisovat podle účetních pravidel.

**Ztráty vzniklé ve zdaňovacím roce 2004 nebo v pozdějších letech mohou být přeneseny do dalších let neomezeně.** Ztráty vzniklé po třech letech chodu společnosti mohou být přeneseny pouze s výslovným povolením správce daně, pokud v daném roce poplatník nevytvořil obrat rovný nejméně 50 % vzniklých výdajů nebo pokud dosáhl ztráty v předchozích dvou letech.

**Daňové pobídky pro významné investice a investice ve vybraných regionech byly zrušeny s účinností od 1. ledna 2003.** Slevy na dani ve výši 100 % pro investice nad 10 miliard HUF však zůstávají v platnosti, a to buď do doby vypršení období pro čerpání pobídky nebo do 31. prosince 2011. **Investiční pobídky byly nahrazeny systémem slev pro podniky realizující investice zahrnuté do rámcových rozvojových programů.** *Malé a střední podniky si mohou z daní odečíst určitou část z úroků splácených z půjček na pořízení kapitálových aktiv a rovněž výdaje související se zprovozněním těchto kapitálových aktiv.* Uplatňovány jsou rovněž speciální pobídky pro filmovou produkci (výrobu filmů), zaměstnanostní pobídky a daňové pobídky pro výzkum a vývoj.

**Sazba daně ze zisků korporací činí 16 %,** vybrané části daňového základu mohou být za určitých okolností zdaněny sazbou 10 %.

**Další formou firemní daně v Maďarsku může být za zákonem stanovených podmínek tzv. zjednodušený daňový režim** pro společnosti s ručením omezeným, veřejné a komanditní společnosti, družstva vymezených obchodně právních forem a pro individuální podnikatele. Tento daňový režim nahrazuje důchodové daně, srážkovou daň i daň z přidané hodnoty.

**V případě použití tohoto režimu se uplatňuje jednotná daň ve výši 15 % poplatníková obratu zvýšeného o daň z přidané hodnoty a případně upraveného o vybrané položky.**

**Dalšími důchodovými daněmi jsou místní podnikatelská daň a tzv. inovační daň. Sazbu místní podnikatelské daně určují příslušné municipality a může činit maximálně 2 %. Sazba inovační daně činí 0,3 %. Místní podnikatelská daň není daňově uznatelným výdajem, inovační daň naopak ano.**

**Příjmy maďarské rezidentní společnosti, které byly získány a rovněž zdaněny v zahraničí, jsou od daně osvobozeny** buď slevou na dani, anebo smluvně stanovenou procedurou, ošetřuje-li daný vztah smlouva. **Osvobozeno však může být max. 90 % z daňové povinnosti v zahraničí** a výsledná sleva rovněž nesmí vést ke stavu, kdy by výsledná daňová povinnost byla nižší než daňová povinnost ze stejně vysokého příjmu dosaženého v tuzemsku.

**Příjmy maďarských nerezidentů ze stálých provozoven na maďarském území podléhají stejnému korporátnímu zdanění jako příjmy maďarských rezidentů a stejně jako maďarští rezidenti mohou využívat týchž daňových pobídek.** Dividendy, úroky a licenční poplatky vyplácené maďarským nerezidentům sice dle maďarského práva explicitně žádnému zdanění nepodléhají, Maďarsko má však s řadou zemí (včetně ČR) uzavřeny smlouvy, podle nichž je možno z dotyčných příjmů strhávat srážkovou daň.<sup>47</sup>

## **Osobní důchodová daň**

Jednotlivci podléhají dani ze všech druhů příjmů (s výjimkou osvobozených příjmů). Pro účely daně se rozlišuje příjem ze závislé činnosti, příjem z podnikání, příjem z movitého a nemovitého majetku, příjem z kapitálu včetně dividend,<sup>48</sup> úroků a kapitálových zisků z cenných papírů, naturální příjem, příjem z držby cenných papírů, naturální příjem, příjem z držby cenných papírů, předkupních práv (opcí) a podobných práv a ostatní příjem. Osvobozeným příjmem jsou zejména příspěvky na děti

---

<sup>47</sup> Sazba srážkové daně z těchto příjmů se pohybuje v rozmezí 5 % až 25 % v závislosti na typu příjmu a smlouvách uzavřených s jednotlivými zeměmi.

<sup>48</sup> Narozdíl od korporací, které jsou od daně z dividend osvobozeny.

vyplácené státem, stipendia pro studenty a vědce, určité dotace na pořízení bydlení a určité pojistné platby a náhrady škod. Osvobozený naturální příjem zahrnuje jídlo poskytované zaměstnavatelem do výše 8 000 HUF měsíčně a stravenky do výše 4 000 měsíčně, stejnokroje, pracovní oděvy a ochranné pomůcky, služby péče o děti a ubytovací zařízení provozovaná zaměstnavatelem, příspěvky na rekreaci, úhradu nákladů na veřejnou hromadnou dopravu do zaměstnání a dary do určité vymezené výše.

**Osobní odpočty se v Maďarsku neuplatňují.** Mezi nejvýznamnější slevy na dani patří **sleva** na vzdělání, intelektuální aktivity, dary a pojistné do limitu 100 000 HUF na osobu, jejíž roční příjem nepřesahuje 6 milionů HUF, **sleva ve výši 18 % mzdy pro zaměstnance, jejichž roční příjem nepřesahuje 1,5 milionů HUF, až do výše 108 000 HUF**, sleva na dani z titulu plateb do soukromých penzijních fondů, sleva na dani z pojistného, sleva na dani pro vysokoškolské studenty<sup>49</sup> a tzv. rodinná sleva, již mohou uplatnit těhotné ženy, popř. jiní rodinní příslušníci.

**Celkový roční zdanitelný příjem podléhá sazbě daně ve výši 18 % z prvních 1,5 milionů HUF a ve výši 36 % z částky přesahující.**

*Samostatnou daň z podnikání* pak mohou od OSVČ vybírat *municipality*.

**Příjmy fyzických osob – maďarských rezidentů - ze zahraničí jsou podrobeny stejnému zdanění jako příjmy tuzemské.** U příjmů, jež byly zdaněny v zemích EHP, je zamezeno jejich dvojímu zdanění metodou vynětí s výhradou progrese. V ostatních případech se zpravidla uplatňuje metoda daňového zápočtu (slevy), nestanoví-li příslušné smlouvy jinak. Stejně jako u maďarských rezidentů - právnických osob tak i u rezidentů – fyzických osob - platí, že **osvobozeno může být max. 90 % z daňové povinnosti v zahraničí** a výsledná sleva rovněž nesmí vést k tomu, aby výsledná daňová povinnost byla nižší než daňová povinnost ze stejně vysokého příjmu dosaženého v tuzemsku.

**Příjmy fyzických osob – maďarských nerezidentů - dosažené v Maďarsku jsou daněny stejným způsobem jako příjmy maďarských nerezidentů**, nestanoví-li zákon jinak. Pouze maďarští rezidenti a rezidenti členských států EU však mohou uplatnit rodinnou slevu.

---

<sup>49</sup> Maďarští studenti mohou využít možnosti odloženého uplatnění daňové slevy formou jejího rozvržení až do 5 let po skončení studia.



Pochází-li alespoň 75 % aktivního příjmu rezidenta některého z členských států EU z příjmů získaných v Maďarsku, má možnost tyto příjmy danit jako maďarský rezident, je-li to pro něj výhodné.

## **Sociální pojištění**

**Zaměstnavatelé** musí odvádět příspěvky ve výši **3 % z celkových hrubých mezd** vyplacených zaměstnancům **na pojištění pro případ nezaměstnanosti**, příspěvky na **sociální zabezpečení ve výši 18 %** a příspěvky **na zdravotní péči ve výši 11 %**. Stropy odvodů nejsou v r. 2006 stanoveny.

**Zaměstnanci a OSVČ** musí platit **příspěvky na zdravotní a penzijní pojištění**. **Příspěvky na zdravotní pojištění činí 4 %**. **Příspěvky do trojpilířového penzijního systému** jsou **rozdílné podle typu platby** - **8,5 %** pro účastníky zákonného státního pojistného schématu a **0,5 %** pro ty, kteří přispívají také do soukromého pojistného schématu, **8 %** pro účastníky povinného soukromého pojistného schématu a **do 10 %** pro ty, kteří dobrovolně přispívají do doplňkového soukromého penzijního schématu. Jednotlivci, kteří dosahují určitých druhů pasivních příjmů, musí mimo výše uvedené odvádět **další 4 %** ze svého pasivního příjmu do schématu zdravotního pojištění.<sup>50</sup> Osvobození jsou jedině tehdy, jestliže zároveň pobírají příjmy ze závislé činnosti a suma odvodů zdravotního pojištění z těchto příjmů placená zaměstnavatelem přesáhla 400 000 HUF ročně. Strop zaměstnaneckých odvodů do zákonného pojistného schématu v r. 2006 činí 17 330 HUF, u odvodů zdravotního pojištění strop stanoven není.

---

<sup>50</sup> Od 1.1. 2006

#### 4.1.3 Polsko

V Polsku funguje (obdobně jako v ČR) **klasický systém zdanění příjmů**, tzn. že příjmy podléhají zdanění **jak na úrovni firem (korporátní daní), tak na úrovni akcionářů (srážkovou daní z dividend)**. Právnícké osoby si však mohou částku zaplacené srážkové daně **započíst jako slevu na dani proti své celkové daňové povinnosti**. Naproti tomu akcionáři z řad fyzických osob žádnou úlevu nemají a jsou plně podrobeni daňové povinnosti plynoucí ze srážkové daně.

#### Daň ze zisků korporací

Právními osobami podléhajícími dani jsou **akciové společnosti (SA), společnosti s ručením omezeným (sp. z o.o.), státní podniky a družstva** a od 1.1. 2005 i **evropská společnost a evropská družstevní společnost**, naopak **investiční a penzijní fondy jsou od daně osvobozeny**. Náklady vynaložené na získání zdanitelných příjmů jsou odpočitatelné, nestanoví-li zákon jinak. Výdaje na reprezentaci a reklamní účely lze započítat jen do výše 0,25 % z příjmů. Mezi daňově uznatelné výdaje patří i platby sociálního pojištění a daně z nemovitostí.

**Odpisy jsou povinné** (kromě půdy, uměleckých prací, muzejních exponátů a nenakoupeného goodwillu) a **nelze je odložit**. Obecně je vyžadována **lineární** metoda odpisování. Příklady ročních odpisových států uvádí tabulka (4.4).

**Tabulka č. 4.4: Příklady lineárních odpisových sazeb v Polsku v r. 2006**

Typ majetku	Roční sazba (%)
Budovy a stavby	1,5 – 4,5
Hornické stroje a zařízení	18,0 – 20,0
Stroje a zařízení pro všeobecné účely	10,0
Počítače	30,0
Dopravní prostředky	4,5 – 20,0
Náradí a jiné zařízení, pokladny, mobilní telefony	20

*Zdroj: European Tax Handbook 2006; vlastní úprava*

**Mimoto je možno vybraný majetek odepisovat zrychleně, a to sazbou až 30 % v prvním roce činnosti.** Jde zejména o stroje a zařízení použité v chemickém průmyslu, zemědělství nebo potravinářském průmyslu.

**V Polsku je od roku 2001 zaveden nový systém pobídek,** pobídky ze starého režimu zůstávají přechodně v platnosti až do doby vypršení období pro jejich čerpání. V rámci současného režimu pobídek bylo v Polsku ustaveno **14 speciálních ekonomických zón, v nichž může podnikající investor, jenž profinancuje více než 100 000 EUR, získat pomoc ve výši až 50 % kvalifikovaných výdajů.**<sup>51</sup> Malým a středním podnikům může být tímto způsobem profinancováno až 65 % kvalifikovaných výdajů. V jednotlivých regionech paralelně fungují speciální pobídky odvislé od výše proinvestovaných výdajů nebo počtu vytvořených pracovních míst.

**Daňovou ztrátu** lze uplatňovat **nejdéle v následujících 5 letech,** v jednotlivém roce je možné odečíst 50 % hodnoty ztráty.

**Sazba daně ze zisku korporací je jednotná ve výši 19 %,** srážková daň (např. z dividend) má hodnotu rovněž 19 %.

**Příjmy právnických osob – polských rezidentů - ze zahraničí jsou zahrnuty do společného základu a zdaněny stejným způsobem jako příjmy tuzemské.** Zdanění zahraničních dividend, úroků a licenčních poplatků podléhá zvláštnímu režimu. **Dvojitmu zdanění příjmů dosažených v zahraničí je zamezeno poskytnutím slevy na dani (zápočtu).**

**Právnické osoby – polští nerezidenti - podléhají zdanění svých příjmů dosažených v Polsku stejným způsobem jako polští rezidenti.** Podléhají rovněž stejné daňové sazbě jako rezidenti, ve vymezených případech se uplatňuje srážková daň. V případech, kdy nelze jejich zdanitelný příjem zjistit, uplatní se odpočet výdajů paušálním procentem podle platných předpisů.

---

<sup>51</sup> Např. v rámci technologického parku v Krakově bylo takto profinancováno 40 % způsobilých výdajů.

## Osobní důchodová daň

Mezi zdanitelný příjem patří tyto kategorie příjmů: **příjem ze závislých povolání včetně zaměstnaneckého a důchodového příjmu, příjem z nezávislých povolání, příjem z podnikání, příjem ve vybraných zemědělských sektorech, příjem z nemovitého majetku (příjem z pronájmu), příjem z investic a majetkových práv (investiční příjem), příjem z prodeje nemovitého majetku, majetkových práv a movitého majetku a ostatní příjem.**

Daň se vypočítá ze souhrnu daňových základů ze všech kategorií příjmů po odečtení uznatelných výdajů. Určité příjmy se zdaňují jednotnou sazbou. Mezi **osvobozený příjem** patří zejména **příjem ze státních sociálních dávek a částky získané z pojištění osob a majetku.**

**Základní odpočitatelná částka ze závislého příjmu činí 1 277 PLN.** Od daňového základu si mohou poplatníci odečíst *úroky z hypotečního úvěru* do limitu 189 900 PLN za podmínky, že stavba bude dokončena během 3 let od konce kalendářního roku, ve kterém bylo obdrženo stavební povolení. *Dary na vymezené účely* (náboženské organizace, církve, charita a další) jsou odečitatelné do výše 6 % ročního příjmu poplatníka. Dále si poplatník může odečíst *náklady na internetové připojení* až do výše 760 PLN za rok. Odpočítat lze rovněž *příjmy z úhrad nákladů na přestěhování za zaměstnáním*. Slevy na dani nesmí přesáhnout 1% částky splatné daně a jsou uplatňovány zejména z *titulů plateb pojistného*.

**Zdanitelný příjem podnikatelů ze samostatně výdělečné činnosti se stanoví metodou paušálního odpočtu výdajů ve výši 20 %.** *Určení podnikatelé* mohou požádat o zařazení do režimu, v němž by jejich příjmy podléhaly jednotné daňové sazbě ve výši 19 %, v takovém případě však ztratí nárok na uplatnění slev a odpočtů.

Daňové sazby jsou **klouzavě progresivní**, jejich výši pro jednotlivé příjmové kategorie uvádí tabulka (4.5).

**Tabulka č. 4.5: Daňové sazby osobní důchodové daně v Polsku v r. 2006**

Zdanitelný příjem (PLN)	Daň (PLN)
Do 37 024	19 % mínus 530,08
37 024 – 74 048	6 504 + 30 % z částky přesahující 37 024
Nad 74 048	17 611,68 + 40 % z částky přesahující 74 048

*Zdroj: European Tax Handbook 2006; vlastní úprava*

**Jednotná sazba daně ve výši 19 % se uplatní na kapitálový příjem** z prodeje akcií a jiných cenných papírů. **Srážková daň má obecně výši 19 %** a uplatňuje se m.j. na výplatu dividend a úroků.

**Příjmy fyzických osob – polských rezidentů – dosažené v zahraničí** jsou zahrnuty do základu daně a **zdaněny stejným způsobem jako příjmy tuzemské. Dvojitmu zdanění zahraničních příjmů je zamezeno poskytnutím daňové slevy (zápočtu)**, není-li v příslušných smlouvách stanoveno jinak.

**Příjmy polských nerezidentů** dosažené v Polsku jsou **daněny stejným způsobem jako příjmy rezidentů**, avšak kapitálové příjmy z prodeje určitých cenných papírů jsou od daně osvobozeny. **Ve vymezených případech**, nelze-li zdanitelný příjem polského nerezidenta zjistit, uplatní se **metoda odpočtu kvalifikovaných výdajů paušálním procentem**. Z vybraných typů příjmů polských nerezidentů je strhávána srážková daň ve výši 19 %.

### **Sociální pojištění**

**Vyměřovacím základem pro odvody příspěvků sociálního pojištění hrazené zaměstnavateli je hrubý příjem** vyplacený zaměstnanci. **V případě příspěvků na starobní důchod a invalidní pojištění činí maximální vyměřovací základ 30 průměrných měsíčních mezd** (nejvýše však 73 560 PLN v r. 2006), **pro úrazové pojištění není stanoven žádný strop**. V roce 2006 činily **sazby příspěvků na starobní důchody 9,76 %**, **na invalidní pojištění 6,5 %** a **na úrazové pojištění 0,97 až 3,86 %** podle druhu vykonávané práce.

**Vyměřovacím základem pro odvody příspěvků sociálního pojištění ze strany zaměstnanců je jejich hrubý příjem. Maximálním vyměřovacím základem je roční ekvivalent 30 průměrných měsíčních mezd v kalendářním roce** (v roce 2006 činil strop 73 560 PLN).

**Strop pro příspěvky na zdravotní a mateřské pojištění neexistuje. Sazby v roce 2006 činily pro příspěvek na starobní důchod 9,76 %, na pojištění pro případ invalidity 6,50 % a na zdravotní a mateřské pojištění 2,45 %.**

#### **4.1.4 Slovensko**

Slovenský daňový systém lze považovat za **plně integrovaný**, neboť de facto v plném rozsahu zabráňuje dvojímu zdanění zisků. Je tomu tak proto, že **veškeré dividendy**, vyplácené akcionářům ať již z řad právnických, tak rovněž fyzických osob, **jsou od daně plně osvobozeny**.

#### **Daň ze zisků korporací**

Právními subjekty podléhajícími dani jsou zejména **akciové společnosti (a.s.), společnosti s ručením omezeným (s.r.o.) a družstva**. U tzv. správcovských společností, investičních a podílových fondů, poplatníků, kteří nejsou zřízeni nebo založeni za účelem podnikání, veřejných obchodních společností, komanditních společností, Národní banky Slovenska a Fondu národního majetku SR jsou předmětem daně jen *některé dosažené příjmy*. Od daně jsou *osvobozeny* příjmy zájmových sdružení právnických osob, profesních komor, občanských sdružení včetně odborových organizací, politických stran, státem uznaných církví, obcí a vyšších územních celků, rozpočtových a příspěvkových organizací, vysokých škol a neziskových organizací, jedná-li se o příjmy z činností, pro něž byly tyto subjekty založeny. **Od daně z příjmů jsou rovněž osvobozené úroky ze státních dluhopisů, úroky z poskytnutých úvěrů a půjček a finanční prostředky plynoucí z grantů.**

Základ daně tvoří rozdíl mezi příjmy a výdaji nebo výsledek hospodaření, který se dále upravuje. **Základ daně se snižuje o daňovou ztrátu, kterou lze uplatnit maximálně v pěti následujících zdaňovacích obdobích** po období, ve kterém ztráta vznikla.

**Odpisy se stanoví z hmotného i nehmotného majetku.** Hmotným majetkem jsou samostatné movité věci (popř. soubory movitých věcí) se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 30 000 SKK a mají provozně-

technické funkce delší než rok, dále pak budovy a jiné stavby. Mezi nehmotný majetek patří práva průmyslového vlastnictví, autorská práva, počítačové programy a databáze, projekty, výrobní a technologické postupy, utajované informace, lesní a hospodářské plány a technicky a hospodářsky využitelné znalosti, jejichž cena je vyšší než 50 000 SKK a mají provozně-technické funkce nebo dobu použitelnosti delší než jeden rok. Nehmotný majetek se odepisuje maximálně 5 let v souladu s účetními předpisy, **hmotný majetek lze odepisovat rovnoměrně či zrychleně**. Odpisové skupiny včetně příkladů a počtu let odepisování jsou uvedeny v tabulce (4.6).

**Tabulka č. 4.6: Příklady odpisových skupin a sazeb na Slovensku v r. 2006**

Odpisová skupina	Příklad	Doba odpisování
1	Kancelářské stroje a počítače, elektrické přístroje, osobní a nákladní automobily	4 roky
2	Většina pracovních strojů, montované stavby ze dřeva, traktory, trolejbusy a návěsy	6 let
3	Montované stavby z betonu a kovu, turbíny, výměníky tepla a klimatizační zařízení, lodě, nádrže a cisterny	12 let
4	Stavby a budovy	20 let

*Zdroj: European Tax Handbook 2006; ŠIROKÝ, 2007; vlastní úprava*

**Poskytování investičních pobídek ve formě slev na dani (mj. 10 let daňových prázdnin) bylo s platností k 1.1. 2007 zrušeno**, avšak pobídky poskytnuté v předchozích letech se nadále uplatňují až do jejich vypršení. Část vypočtené daně může poplatník asigovat.

**Jednotná sazba daně činí 19 % ze základu daně sníženého o daňovou ztrátu**, vybrané druhy příjmů, zejména z finančních aktiv, podléhají srážkové dani se sazbou rovněž ve výši 19 %.

**Příjmy právnických osob - slovenských rezidentů - dosažené v zahraničí jsou zdaňovány stejným způsobem jako příjmy tuzemské, zahraniční dividendy nepodléhají zdanění**. Ztráty dosažené v zahraničí mohou být odečteny od základu daně obdobně jako ztráty domácích. **Zamezení dvojího zdanění** zahraničních příjmů slovenských rezidentů je předmětem příslušných smluv.

**Příjmy nerezidentských právnických osob** dosažené na Slovensku jsou obecně **zdaňovány stejně jako příjmy slovenských rezidentů**, nestanoví-li předpisy jinak. **Dividendy, úroky a licenční poplatky** vyplácené nerezidentům podléhají **srážkové dani v závislosti na smluvních ustanoveních**. Až do 30.4. 2006 byla na Slovensku vybírána i srážková daň z úroků a licenčních poplatků vyplácených v rámci propojených firem, neboť až do uvedeného termínu mělo Slovensko vyjednání výjimku z aplikace Směrnice 2003/49/ES o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků.

### **Osobní důchodová daň**

Předmětem daně jsou **příjmy ze závislé činnosti, příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti a z pronájmu, příjmy z kapitálového majetku a ostatní příjmy**.

Předmětem daně *nejsou* přijaté náhrady, příjmy z dědictví a darování, úvěry a půjčky a podíly na zisku vyplacené po zdanění obchodní společností nebo družstvem. Mezi *osvobozené příjmy* patří zejména příjmy z prodeje bytu nebo domu (nebyl-li zahrnut v obchodním majetku), sociální příjmy a transfery vč. starobních důchodů vyplácených z povinného pojistného schématu, stipendia kromě doktorandských, přijaté náhrady a škody, úroky a jiné výnosy z vkladů, výnosy ze státních dluhopisů a finanční prostředky plynoucí z grantů. Základem daně je součet dílčích základů daně podle jednotlivých druhů příjmů. U vybraných příjmů z podnikání a samostatně výdělečné činnosti se může poplatník rozhodnout mezi zjištěním základu daně z rozdílu příjmů a výdajů a odpočtem výdajů paušálním procentem (60 %, resp. 25 % u vybraných příjmů v r. 2006). *Základ daně lze snížit o daňovou ztrátu*, která se však nemůže uplatnit u příjmů ze závislé činnosti. Platby sociálního pojištění jsou daňově uznatelným výdajem.

**Daňový základ lze snížit poplatníkovi o částku odpovídající 19,2-násobku částky životního minima platného k 1. lednu (tj. 90 816 SKK v roce 2006)**, o částku příspěvků zaplacených na doplňkové důchodové spoření a o částku dalších účelových spoření. Poplatník, který měl ve zdaňovacím období zdanitelné příjmy ze závislé činnosti alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy nebo dosáhl zdanitelných příjmů z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti a z pronájmu rovněž alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy a současně vykázal dílčí daňový základ z těchto příjmů, si může uplatnit **daňový bonus**



**v hodnotě 6 480 SKK ročně na každé vyživované dítě.** Daňový bonus lze uplatnit maximálně do výše daňové povinnosti, je-li daňová povinnost nižší než možný daňový bonus, může poplatník požádat správce daně o vyplacení rozdílu.

Poplatníci mají možnost *daňové asignace*, do 30. dubna mohou požádat správce daně, aby částka do výše 2 % z jeho zaplacené daně byla poukázána jím určené právnické osobě. Podíl zaplacené daně je možné poskytnout subjektům, jako jsou občanská sdružení, nadace, neinvestiční fondy, neziskové organizace a další.

**Jednotná sazba daně činí 19 % ze základu daně sníženého o nezdanitelné části základu daně.** Obdobně jako u právnických osob pak vybrané druhy příjmů, zejména z finančních aktiv, podléhají srážkové dani se sazbou ve stejné výši 19 %.

**Příjmy fyzických osob – slovenských rezidentů – získané v zahraničí jsou zdaňovány stejným způsobem jako příjmy tuzemské, zahraniční dividendy, obdobně jako dividendy domácí, jsou od daně osvobozeny.** Příjmy, jež byly získány a podrobeny zdanění ve státech, s nimiž Slovensko neuzavřelo smlouvy, jsou od tuzemského zdanění **osvobozeny**. U příjmů ze zemí, s nimiž Slovensko smlouvy uzavřelo, dochází k zamezení **dvojitého zdanění způsobem vymezeným ve smlouvách**.

**Fyzické osoby – slovenští nerezidenti – podléhají stejnému zdanění příjmů dosažených na Slovensku jako slovenští rezidenti**, narozdíl od nich však **mohou uplatnit pouze základní nezdanitelnou částku**. Příjmy nerezidentů ze zaměstnání trvajícího ne déle než 183 dní v uplynulých 12 za sebou jdoucích měsících jsou od daně osvobozeny. Vybrané druhy příjmů nerezidentů podléhají srážkové dani ve výši 19 %.

### **Sociální pojištění**

Platby sociálního pojištění jsou ve Slovenské republice povinné pro zaměstnavatele i zaměstnance. Sazby příspěvků, jež byli za své zaměstnance povinni odvádět zaměstnavatelé v r. 2006, uvádí tabulka (4.7).

**Tabulka č. 4.7: Sazby příspěvků sociálního pojištění odváděné zaměstnavateli na Slovensku v r. 2006**

Příspěvek na	Sazba (%)	Maximální měsíční základ (SKK)
Důchodové starobní pojištění	14	47 475
Zdravotní pojištění	10	43 095
Důchodové pojištění invalidní	3	47 475
Nemocenské pojištění	1,4	23 738
Pojištění pro případ nezaměstnanosti	1	47 475
Úrazové pojištění	0,6 – 1,0	47 475
Úrazové pojištění	0,8	Bez omezení
Rezervní fond solidarity	4,75	47 475
Garanční fond	0,25	23 738

*Zdroj: ŠIROKÝ, 2007; European Tax Handbook 2006; vlastní úprava*

Zaměstnanci jsou povinni platit příspěvky sociálního pojištění, které jsou jim sráženy zaměstnavateli z jejich hrubých mezd. Výši sazeb v r. 2006 uvádí tabulka (4.8).

**Tabulka č. 4.8: Sazby příspěvků sociálního pojištění odváděné zaměstnanci na Slovensku v r. 2006**

Příspěvek na	Sazba (%)	Maximální měsíční základ (SKK)
Důchodové starobní pojištění	4	47 475
Zdravotní pojištění	4	43 095
Důchodové pojištění invalidní	3	47 475
Nemocenské pojištění	1,4	23 738
Pojištění pro případ nezaměstnanosti	1	47 475

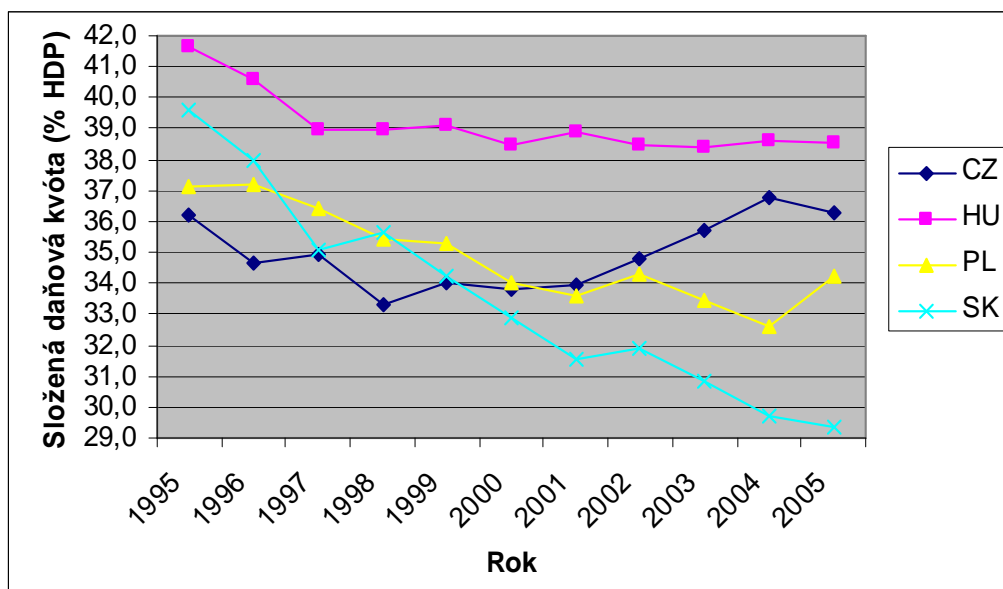
*Zdroj: ŠIROKÝ, 2007; European Tax Handbook 2006; vlastní úprava*

## 4.2 Komparace trendů ve vývoji vybraných ukazatelů daňového zatížení v jednotlivých zemích

### 4.2.1 Vývoj vybraných ukazatelů daňového zatížení

Jedním z nejpoužívanějších ukazatelů celkového daňového zatížení je tzv. **složená daňová kvóta**. Složená daňová kvóta vyjadřuje podíl celkové částky vybraných daní příslušného státu včetně příspěvků na sociální pojištění na jeho celkovém HDP v běžných cenách. Ukazatel složené daňové kvóty sice agreguje veškeré daňové výnosy včetně nepřímých daní a cel dohromady, nejdou z něj tedy vyčíst bližší údaje týkající se zdanění příjmů, názorným způsobem však ilustruje celkové daňové zatížení v příslušném státě a nepřímo tak vypovídá o celkové daňové politice daného státu. Graf (4.1) ukazuje vývoj složené daňové kvóty v České republice (CZ), Maďarsku (HU), Polsku (PL) a na Slovensku (SK) v metodice Evropské komise<sup>52</sup> za desetileté období 1995 až 2005.

**Graf č. 4.1: Vývoj celkového daňového zatížení měřeného ukazatelem složené daňové kvóty v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005**



*Zdroj: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway; vlastní úprava*

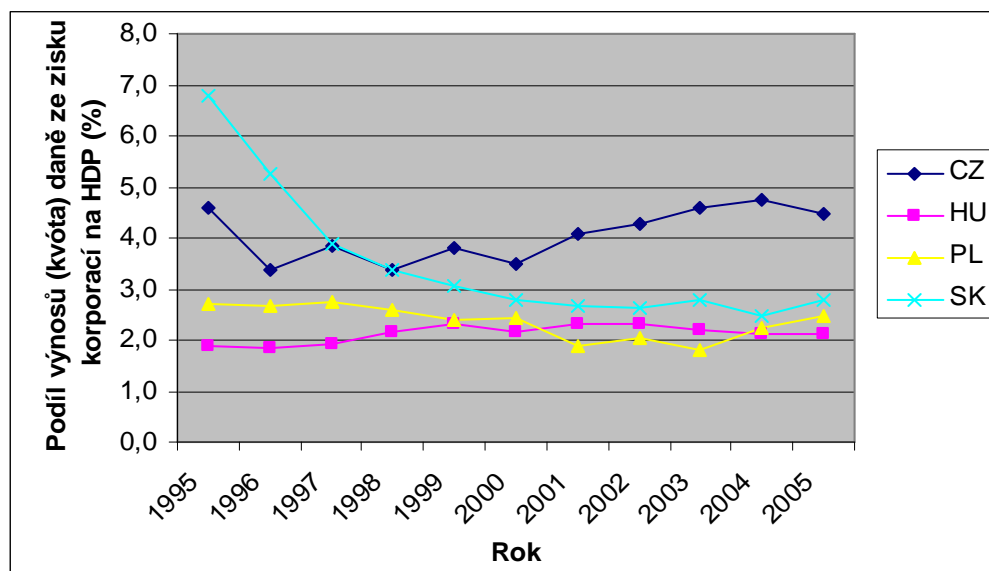
Graf (4.1) vypovídá o rozdílných vývojových tendencích v jednotlivých zemích. Největší kontrast je zřejmě patrný při srovnání České republiky a Slovenska (tím spíše s ohledem na

<sup>52</sup> Všechny komparované údaje v kapitole jsou uvedeny v metodice Evropské komise.

společnou minulost v rámci jednoho státu). Zatímco u Slovenska lze v období 1995 až 2005 vysledovat razantní pokles daňové kvóty (cca o deset procentních bodů z 39,6 % na 29,3 %), v případě České republiky bylo možno pozorovat mírný pokles a posléze stagnaci se zlomem v roce 2002, kdy se trend stagnace začíná měnit v nárůst. V roce 2005 sice došlo k opětovnému meziročnímu poklesu, ten však měl za následek pouze to, že hodnoty daňové kvóty za roky 1995 a 2005 jsou takřka totožné (36,2 % v r. 1995 a 36,3 % v r. 2005). Jak graf dále ukazuje, v Maďarsku a Polsku došlo, obdobně jako na Slovensku, v uvedeném desetiletí rovněž k poklesu daňové kvóty (z 41,6 % na 38,5 % v Maďarsku a z 37,1 % na 34,2 % v Polsku), zdaleka však ne tak razantnímu, jako na Slovensku. Z uvedených států je tedy Česká republika jediným státem, kde v desetiletém období 1995 až 2005 nedošlo ke snížení celkového daňového zatížení měřeného ukazatelem složené daňové kvóty. Dlouhodobě nejvyšší daňové zatížení ukazatelem daňové kvóty však po celé sledované období vykazuje Maďarsko.

Následující graf (4.2) ukazuje vývoj zatížení daní ze zisku korporací podílem jejích výnosů na celkovém HDP.

**Graf č. 4.2: Vývoj daňového zatížení měřeného ukazatelem podílu výnosů daně ze zisku korporací k HDP v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005**

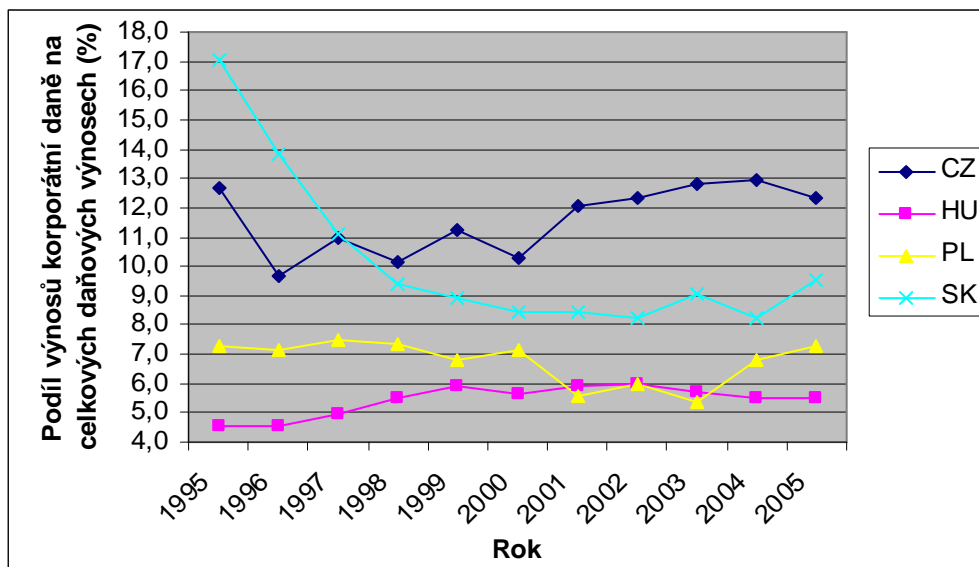


*Zdroj: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway; vlastní úprava*

Z grafu (4.2) lze vyčíst zejména **markantní snížení podílu výnosů korporátní daně k HDP na Slovensku**. Během sledovaného desetiletého období tam došlo k poklesu podílu výnosů korporátní daně na HDP z 6,8 % v r. 1995 na 2,8 % v r. 2005, tedy o celé čtyři procentní body. Jinými slovy, na Slovensku daňové zatížení měřené uvedeným ukazatelem za dané období kleslo více než o polovinu. Naproti tomu ve všech třech ostatních sledovaných státech hodnota uvedeného ukazatele spíše stagnovala a za dané období se nijak výrazně nezměnila, narozdíl od výše uvedené složené daňové kvóty, u níž v případě všech sledovaných zemí, s výjimkou České republiky, dlouhodobý trend vypovídal o tendenci k poklesu. Rozdíl v trendu mezi Slovenskem a zbytkem zemí lze však vysvětlit vysokou počáteční hodnotou sledovaného ukazatele na Slovensku na počátku uvedeného období. Její razantní pokles, zejména mezi léty 1995 až 1998, vedl de facto pouze k přiblížení se k úrovni v Maďarsku, resp. v Polsku. Obdobně jako u výše uvedeného ukazatele složené daňové kvóty, i v případě ukazatele kvóty korporátní daně, lze vysledovat protichůdnost trendů u České republiky a Slovenska, zejména v období let 1998 až 2005. **Samotná Česká republika je pak specifická zejména tím, že v delším období (od r. 1999, kdy na tomto místě vystřídala Slovensko) vykazuje ze všech sledovaných zemí nejvyšší hodnotu daného ukazatele.**

Výše uvedená fakta lze obdobným způsobem dokreslit i prostřednictvím ukazatele podílu výnosů korporátní daně na celkových daňových výnosech státu. Vývoj tohoto ukazatele zachycuje graf (4.3).

**Graf č. 4.3: Vývoj ukazatele podílu výnosů daně ze zisku korporací k celkovým daňovým výnosům v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005**



Zdroj: *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway*; vlastní úprava

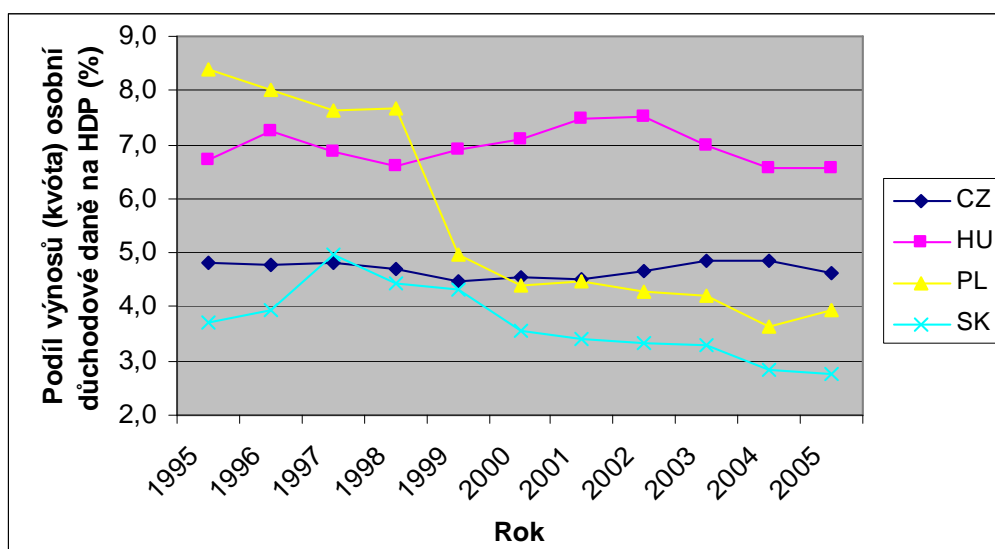
Graf (4.3) ukazuje zejména **razantní pokles podílu výnosů korporátní daně na celkových daňových výnosech na Slovensku**. Za sledované desetileté období došlo na Slovensku k poklesu hodnoty tohoto ukazatele z 17,1 % v r. 1995 na 9,5 % v r. 2005, tj. bezmála o polovinu. Jak graf dále ukazuje, k nejrazantnějšímu poklesu přitom na Slovensku došlo zejména v počátečních letech sledovaného období, tj. mezi roky 1995 až 1998.<sup>53</sup> V ostatních sledovaných zemích včetně ČR lze sice v čase vysledovat dílčí fluktuace, dlouhodobý časový trend však nevypovídá o tom, že by v případě ukazatele podílu výnosů korporátní daně na celkových daňových výnosech došlo k výraznějším změnám. Za povšimnutí stojí skutečnost, že ze sledovaných zemí dlouhodobě **nejvyšší podíl výnosů korporátní daně na celkových daňových výnosech vykazuje Česká republika**, což koreluje s výše popsáním faktem, že **Česká republika rovněž dosahuje nejvyššího podílu výnosů korporátní daně na HDP**.

<sup>53</sup> V uvedeném období přitom paradoxně sazba korporátní daně na Slovensku nebyla snižována (viz *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway*, s. 92). Uvedená fakta proto mohou naznačovat spíše souvislost mezi podílem výnosů korporátní daně a tempem růstu reálného HDP, neboť v období vyššího tempa růstu reálného HDP firmy dosahují zpravidla vyššího provozního přebytku, z něž se odvozuje daňový základ. V r. 1995, kdy na Slovensku podíl výnosů korporátní daně jak na celkových daňových výnosech, tak na HDP dosahoval rekordních hodnot, totiž činilo tempo růstu reálného HDP (v metodice Evropské komise) rekordních 7,9 %, v následujících letech spojených s poklesem podílu výnosů korporátní daně na HDP (viz graf 4.2) i na celkových daňových výnosech se tempo růstu reálného HDP snižovalo (6,9 % v r. 1996, 5,7 % v r. 1997, 3,7 % v r. 1998).

Naopak nejnižší dlouhodobé hodnoty ukazatele podílu výnosů korporátní daně na celkových daňových výnosech dosahuje Maďarsko.

Vývoj daňového zatížení měřeného ukazatelem podílu výnosů osobní důchodové daně k HDP ve sledovaných zemích ukazuje graf (4.4).

**Graf č. 4.4: Vývoj daňového zatížení měřeného ukazatelem podílu výnosů osobní důchodové daně k HDP v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005**



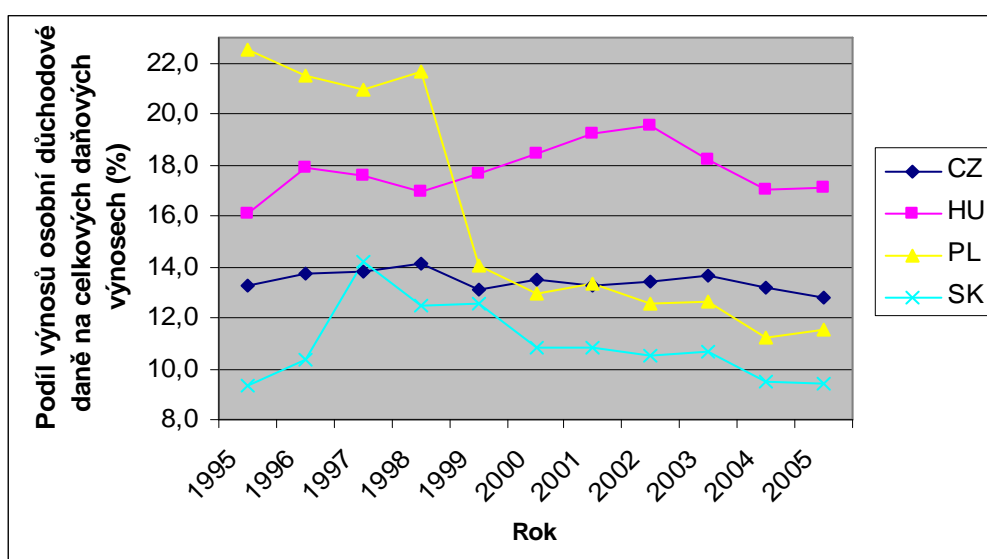
*Zdroj: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway; vlastní úprava*

Z grafu (4.4) lze vyčíst nápadný meziroční pokles mezi roky 1998 a 1999 v Polsku. Zatímco v r. 1998 činil v Polsku podíl výnosů osobní důchodové daně na HDP 7,7 %, v r. 1999 poklesl na 5,0 %. Uvedená skutečnost může na první pohled vést k úsudku, že v uvedených letech v Polsku došlo ke znatelnému poklesu odvodů z osobních příjmů, ve skutečnosti však vypovídá spíše o změně v jejich struktuře, neboť mezi roky 1998 a 1999 v Polsku došlo ke znatelnému nárůstu podílu odvodů sociálního pojištění na HDP, což je ilustrováno v textu věnovanému odvodům sociálního pojištění (viz dále). Další nápadnou skutečností, již lze z grafu (4.3) vyčíst, je **od r. 1999 dlouhodobě nejvyšší podíl sledovaného ukazatele v Maďarsku, naopak dlouhodobě nejnižší míru sledovaného ukazatele vykazuje (s výjimkou r. 1997) Slovensko. Česká republika se ve sledovaném ukazateli drží na hodnotách nevybočujících z průměru.** Obecně lze pak konstatovat, že (s výjimkou Polska)

u sledovaného ukazatele lze v období let 1995 až 2005 vysledovat stagnaci (Česká republika, Maďarsko) až mírný pokles (Slovensko).

Obdobně jako u daně ze zisků korporací lze i u osobní důchodové daně kromě vývoje podílu výnosů uvedené daně na HDP sledovat i vývoj podílu výnosů dotyčné daně na celkových daňových výnosech. Vývoj tohoto ukazatele znázorňuje graf (4.5).

**Graf č. 4.5: Vývoj ukazatele podílu výnosů osobní důchodové daně k celkovým daňovým výnosům v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005**



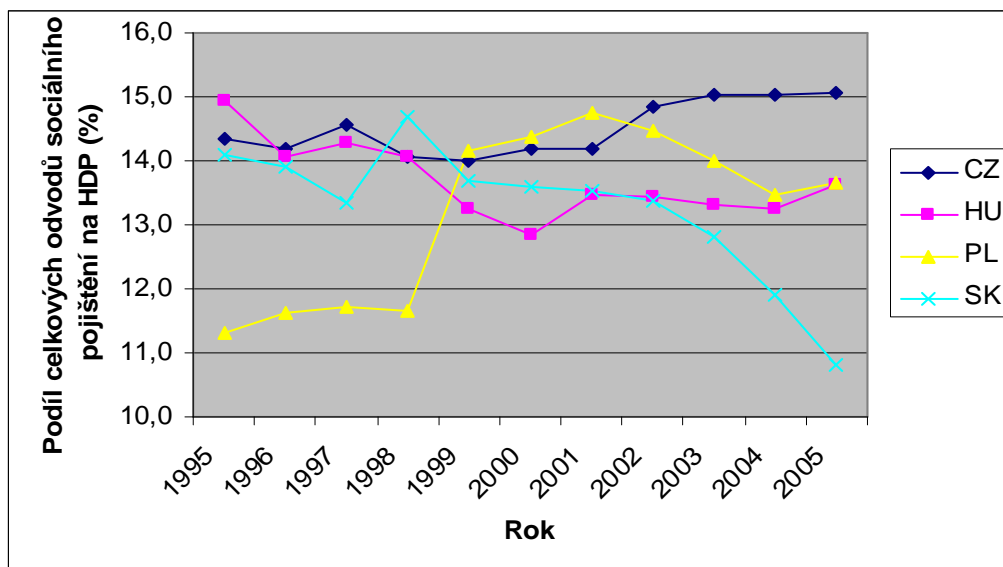
*Zdroj: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway; vlastní úprava*

Ze srovnání grafů (4.4) a (4.5) lze vyčíst, že vývoj ukazatele podílu výnosů osobní důchodové daně k celkovým daňovým výnosům jednotlivých zemí sleduje vývoj těchto výnosů k HDP. Nejvyššího podílu osobní důchodové daně na celkových daňových výnosech, stejně tak i podílu dotyčné daně na HDP, dosahuje (od r. 1999) dlouhodobě Maďarsko, naopak nejnižší hodnotu v obou ukazatelích vykazuje (s výjimkou r. 1997) Slovensko. Česká republika (od r. 1999) se drží na průměrných hodnotách. Obecně lze pak za sledované země (s výjimkou Polska – viz výše) shrnout, že **přes dílčí fluktuace se z hlediska dlouhodobého trendu podíl výnosů osobní důchodové daně na celkových daňových výnosech výrazným způsobem nemění.**



Vývoj podílu výnosů z celkových odvodů (zaměstnanců i zaměstnavatelů) sociálního pojištění na HDP zachycuje graf (4.6).

**Graf č. 4.6: Vývoj ukazatele podílu výnosů z celkových odvodů sociálního pojištění k HDP v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005**



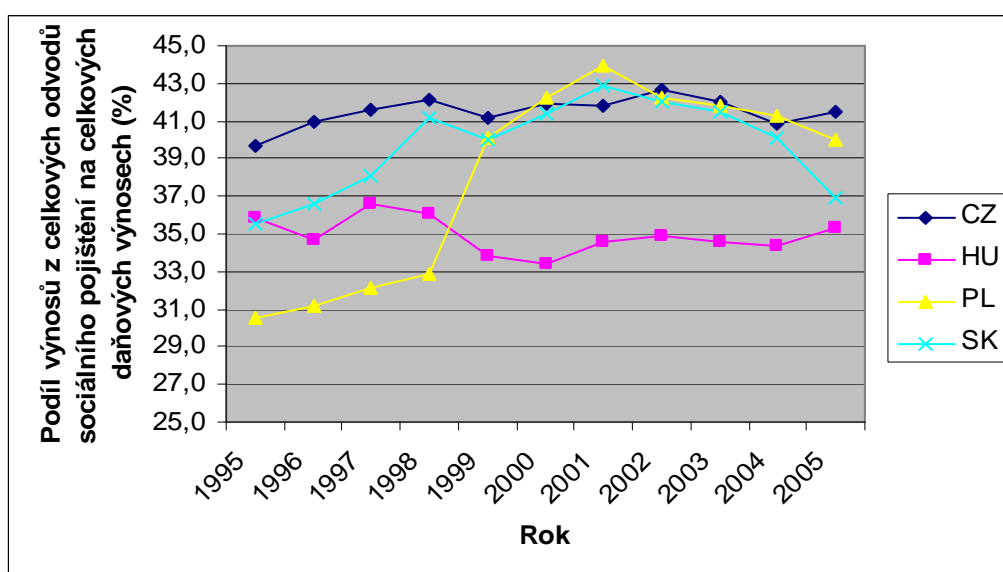
*Zdroj: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway; vlastní úprava*

Z grafu (4.6) lze vyčíst některé zajímavé souvislosti. Nápadný meziroční nárůst podílu odvodů na sociální pojištění na HDP z 11,6 % na 14,2 % mezi roky 1998 a 1999 v Polsku koresponduje s výše popsaným poklesem hodnoty ukazatele podílu osobní důchodové daně na HDP i na celkových daňových výnosech v týchž letech v téže zemi (viz graf 4.4 a graf 4.5). Uvedená skutečnost může svědčit o tom, že mezi roky 1998 a 1999 v Polsku došlo ke změně konstrukce struktury odvodů z osobních příjmů formou přesunutí břemene odvodů uvalovaných na osobní příjmy směrem od osobní důchodové daně k sociálnímu pojištění. Další nápadnou skutečností je **výrazný pokles hodnoty sledovaného ukazatele ve sledovaném desetiletém období na Slovensku (ze 14,1 % v r. 1995 na 10,8 % v r. 2005)**. Rovněž v Maďarsku došlo ve sledovaném desetiletém období k poklesu sledovaného ukazatele, oproti Slovensku je však tento pokles jen mírný (z 14,9 % v r. 1995 na 13,6 % v r. 2005). **V České republice hodnota sledovaného ukazatele ve sledovaném období naopak mírně vzrostla, a to z 14,3 % v r. 1995 na 15,1 % v r. 2005**, což zapříčinilo, že **od r. 2002 vykazuje Česká republika ze všech sledovaných zemí nejvyšší hodnotu sledovaného ukazatele**. I v případě ukazatele podílu celkových odvodů

na sociální pojištění je tedy patrný trend protichůdného vývoje v České republice a na Slovensku.

Rovněž u sociálního pojištění lze kromě ukazatele podílu jeho výnosů na HDP sledovat taktéž podíl jeho výnosů na celkových daňových výnosech. Podíl výnosů z celkových odvodů sociálního pojištění na celkových daňových výnosech je zachycen v grafu (4.7).

**Graf č. 4.7: Vývoj ukazatele podílu výnosů z celkových odvodů sociálního pojištění na celkových daňových výnosech v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005**



*Zdroj: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway; vlastní úprava*

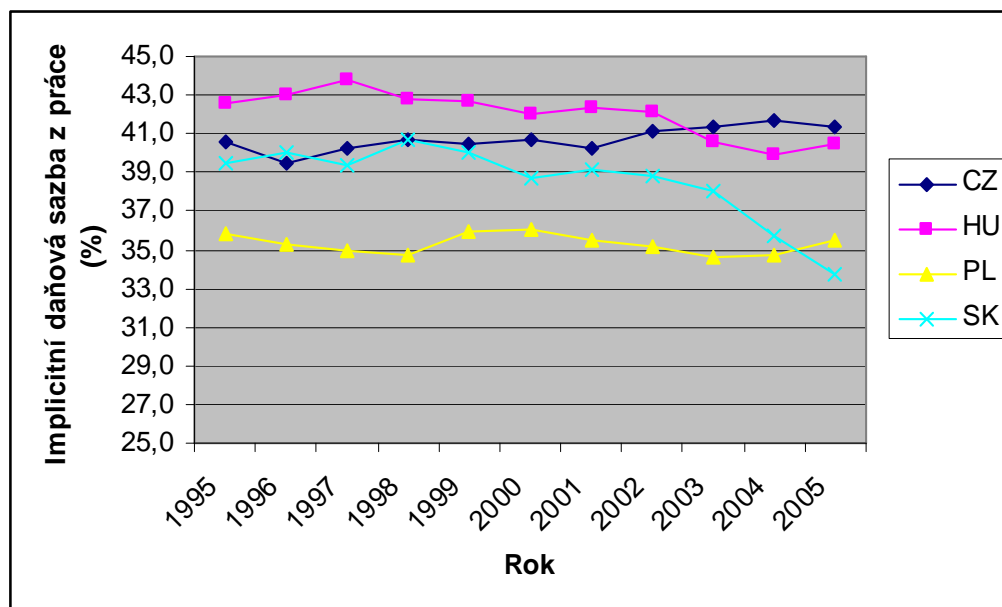
Graf (4.7) potvrzuje, že i ve všech čtyřech sledovaných zemích platí trend obvyklý ve většině vyspělých ekonomik světa, a tedy to, že **celkové odvody sociálního pojištění** (zaměstnanců i zaměstnavatelů) **patří svou výší v ukazateli podílu na celkových daňových výnosech na čelné místo mezi veškerými odvody daňového charakteru**. V žádné ze čtyř sledovaných zemí nečinil po celé sledované desetileté období podíl výnosů z odvodů sociálního pojištění na celkových odvodech daňového charakteru méně než 30 %. V České republice dosahovala hodnota tohoto ukazatele (s výjimkou prvního sledovaného roku 1995) po celou délku sledovaného období dokonce více než 40 % (nejvíce v r. 2002 – 42,7 %). Naopak dlouhodobě nejnižší hodnotu sledovaného ukazatele, jak je z grafu vidět, vykazuje Maďarsko. U Polska je opět vidět výrazný nárůst hodnoty sledovaného ukazatele z r. 1998 na r. 1999, což koresponduje s již výše naznačeným přesunem břemene odvodů uvalovaných na osobní

příjmy od osobní důchodové daně směrem k sociálnímu pojištění. S výjimkou Polska lze pak u všech zemí konstatovat, že hodnota podílu výnosů z odvodů sociálního pojištění na celkových výnosech daňového charakteru se v sledovaném desetiletém období nijak výrazně nezměnila a i přes dílčí fluktuace (např. nárůst a opětovný pokles na Slovensku) zůstává víceméně konstantní.

Jiným možným ukazatelem daňového zatížení může být tzv. **implicitní daňová sazba**. Implicitní daňové sazby měří průměrné efektivní daňové zatížení vybraných ekonomických příjmů či aktivit. Implicitní daňová sazba vyjadřuje podíl celkových daňových výnosů z vybraného ekonomického příjmu či aktivity.

**Implicitní daňová sazba z práce** v metodice Evropské komise představuje podíl výnosů z daní a celkových odvodů sociálního pojištění (zaměstnanců i zaměstnavatelů) k celkovým nákladům práce, tj. celkovému objemu pracovních příjmů (tj. mezd a platů, nikoliv však sociálních transferů) vyplacených zaměstnancům na území daného státu. Vývoj tohoto ukazatele v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005 ukazuje graf (4.8).

**Graf č. 4.8: Vývoj ukazatele implicitní daňové sazby z práce v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005**

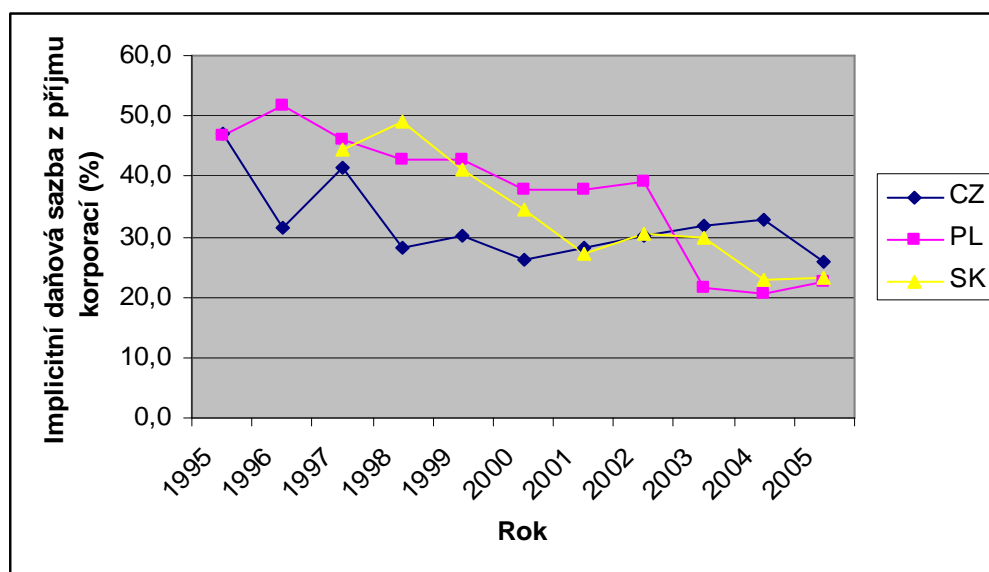


Zdroj: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway; vlastní úprava

Z grafu (4.8) lze vyčíst zejména znatelné snížení implicitní daňové sazby z práce v průběhu sledovaného desetiletého období na Slovensku. Zatímco v r. 1995 na Slovensku dosahovala úroveň sledovaného ukazatele 39,5 %, v r. 2005 činila její výše již jen 33,7 %. Z grafu je rovněž vidět, že k jejímu nejvýraznějšímu snížení došlo až mezi léty 2003 a 2005, což souvisí s provedením daňové reformy v uvedeném období včetně zavedení rovné daně z osobních příjmů. K určitému poklesu hodnoty sledovaného ukazatele ve sledovaném desetiletém období, zdaleka však ne tak výraznému, došlo rovněž v Maďarsku, a to z 42,6 % v r. 1995 na 40,5 % v r. 2005. S výjimkou posledního sledovaného roku 2005 dosahovalo dlouhodobě nejnižší hodnoty implicitní daňové sazby z práce Polsko, u něhož dlouhodobá hodnota sledovaného ukazatele oscilovala kolem úrovně 35 %. Z grafu je rovněž patrné, že Česká republika je jediným ze sledovaných států, u něž došlo v uvedeném desetiletém období k mírnému vzrůstu sledovaného ukazatele, a to z 40,5 % v r. 1995 na 41,3 % v r. 2005. Díky uvedenému nárůstu je přitom od r. 2003 Česká republika zároveň státem s nejvyšší hodnotou uvedeného ukazatele mezi sledovanými státy.

**Implicitní daňová sazba z příjmu korporací** vyjadřuje podíl daňových odvodů z dosažených zisků korporací včetně kapitálových výnosů k těmto ziskům, tj. k základu, z něhož byly tyto daňové odvody získány. Vývoj implicitní daňové sazby z příjmu korporací v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005 ukazuje graf (4.9).

**Graf č. 4.9: Vývoj ukazatele implicitní daňové sazby z příjmu korporací v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005**



*Zdroj: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway; vlastní úprava*

Údaje o implicitní daňové sazbě z příjmu korporací ve sledovaném období v Maďarsku jsou nedostupné,<sup>54</sup> stejně jako údaje o vývoji tohoto ukazatele na Slovensku v letech 1995 a 1996, proto je vypovídací schopnost grafu (4.9) určitým způsobem omezená. Z dostupných údajů lze přesto vyčíst zejména dlouhodobý trend poklesu sledovaného ukazatele u všech tří zemí, za něž jsou data dostupná. Zatímco v počátečních letech sledovaného desetiletého období oscilovala výše sledovaného ukazatele kolem hodnot dosahujících mnohdy až více než 50 %, v r. 2005 byly jeho hodnoty u všech tří sledovaných zemí zhruba poloviční (26 % v České republice, 22,4 % v Polsku a 23,3 % na Slovensku). Graf názorným způsobem dokresluje skutečnost, že u všech tří uvedených zemí došlo ve sledovaném desetiletém (v případě Slovenska osmiletém) období k razantnímu poklesu daňového zatížení korporací, a to zejména díky výraznému snížení sazeb daně z příjmu korporací.<sup>55</sup>

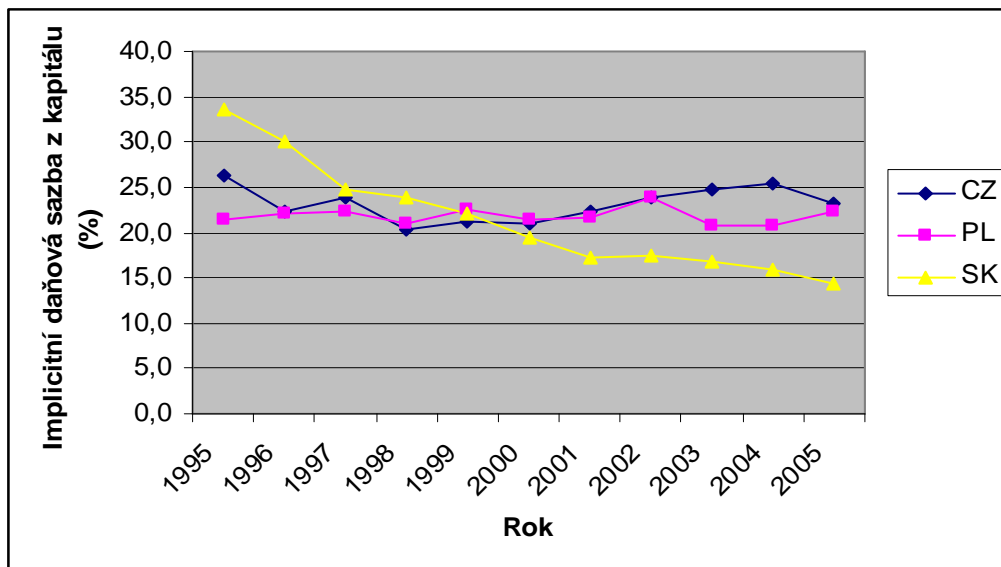
Daňové zatížení kapitálu je možno vyjádřit ukazatelem tzv. **implicitní daňové sazby z kapitálu**. Implicitní daňová sazba ukazuje podíl inkasa daní z úspor a investic domácností a firem k objemu celosvětových výnosů z kapitálu a podnikání, jež podléhají tuzemskému zdanění. Vývoj implicitní daňové sazby z kapitálu v zemích střední Evropy ve sledovaném období let 1995 až 2005 zachycuje graf (4.10).

---

<sup>54</sup> Vývoj uvedeného ukazatele v Maďarsku přitom nelze jednoznačným způsobem odhadovat, neboť Maďarsko je jedinou ze sledovaných zemí, kde podle dostupných údajů ve sledovaném desetiletém období nedošlo k razantnímu snížení nominální daňové sazby korporátní daně, což však samo o sobě nevylučuje možnost úprav samotného vyměřovacího základu, jehož konstrukce má na výši reálného daňového zatížení měřeného ukazatelem implicitní daňové sazby rovněž nezanedbatelný vliv.

<sup>55</sup> Pro ilustraci lze dodat, že v r. 1995 nebyla nominální sazba daně z příjmu korporací u žádné ze tří sledovaných zemí nižší než 40 % (40 % v Polsku a na Slovensku, 41 % v České republice), v r. 2005 již její výše činila 19 % v Polsku a na Slovensku a 26 % v České republice. (viz *Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway*, s. 92).

**Graf č. 4.10: Vývoj ukazatele implicitní daňové sazby z kapitálu v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005**



*Zdroj: Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway; vlastní úprava*

Stejně jako v případě výše rozebraného ukazatele implicitní daňové sazby z příjmu korporací ani v případě implicitní daňové sazby z kapitálu nejsou dostupné údaje za Maďarsko, proto lze srovnávat opět pouze vývoj za Českou republiku, Polsko a Slovensko. Z grafu (4.9) je patrný zejména trend výrazného poklesu hodnoty implicitní daňové sazby z kapitálu ve sledovaném období na Slovensku. Zatímco v r. 1995 dosahovala hodnota sledovaného ukazatele výše 33,5 %, do roku 2005 poklesla na 14,4 %, tedy více než o polovinu. Uvedený vývoj lze vysvětlit jak (výše rozebraným) poklesem sazby daně ze zisku korporací, tak zejména s ohledem na skutečnost, že na Slovensku byly od daně osvobozeny výnosy z dividend a dalších kapitálových aktiv a příjmů jednotlivců i korporací. Naproti tomu v případě České republiky a Polska lze ve sledovaném desetiletém období vysledovat trend hodnot víceméně stagnujících, bez zásadnějších dlouhodobých změn (v České republice došlo k mírnému poklesu sledované hodnoty z 26,4 % v r. 1995 na 23,2 % v r. 2005, v Polsku naopak k mírnému vzrůstu z 21,5 % na 22,2 %).

#### 4.2.2 Shrnutí trendů ve vývoji vybraných ukazatelů daňového zatížení příjmů

Vývoj výše rozebraných ukazatelů daňového zatížení příjmů naznačuje existenci jak některých shodných rysů, tak rozdílů ve vývojových trendech těchto ukazatelů ve vybraných zemích ve sledovaném desetiletém období.

Za zemi, která ve sledovaném desetiletém období **nejvíce snížila** jak **celkové daňové zatížení** měřené ukazatelem složené daňové kvóty, tak **rovněž zdanění příjmů** měřené ostatními ukazateli, je možno považovat **Slovensko**. Vývoj vybraných ukazatelů naznačuje, že na Slovensku ve sledovaném desetiletém období došlo jak k výraznému snížení daňového zatížení kapitálu (viz vývoj kvóty výnosů korporátní daně k HDP, implicitní daňové sazby z příjmu korporací a implicitní daňové sazby z kapitálu), tak rovněž celkových odvodů daňového charakteru z práce (viz vývoj implicitní daňové sazby z práce, kvót výnosů osobní důchodové daně a sociálního pojištění na HDP).

**V případě České republiky** je u vývoje většiny sledovaných ukazatelů naopak viditelný **trend stagnace**, někdy dokonce i **mírného nárůstu**. Česká republika je dokonce jediným ze sledovaných států, u něhož ve sledovaném desetiletém období nedošlo k poklesu celkového daňového zatížení měřeného ukazatelem složené daňové kvóty. Jediným sledovaným ukazatelem daňového zatížení příjmů, jehož hodnota v České republice ve sledovaném období výrazně poklesla, je **ukazatel implicitní daňové sazby z příjmu korporací**, což je dáno zejména razantním snižováním nominální sazby daně z příjmu korporací, ovšem i přesto je hodnota tohoto ukazatele dosažená v ČR v rámci vzorku sledovaných zemí **relativně vysoká**. Ukazatel implicitní daňové sazby z práce, vyjadřující celkové daňové zatížení pracovních příjmů zaměstnanců jak odvody daňovými, tak odvody pojistného na sociální pojištění, vykazuje v České republice ve sledovaném desetiletém období mírný nárůst a v posledních třech letech sledovaného období je hodnota tohoto ukazatele v České republice mezi sledovanými zeměmi nejvyšší. Ukazatelé podílu výnosů z odvodů sociálního pojištění k HDP a k celkovým daňovým odvodům přitom naznačují, že **váha celkově vysokého daňového zatížení práce** v České republice spočívá největší měrou ve **vysokých odvodech pojistného na sociální pojištění**.

Skutečnost výrazně odlišného, v případě ukazatelů daňového zatížení práce dokonce protichůdného vývojového trendu v České republice a na Slovensku nezůstává

bez zajímavosti zejména s ohledem na fakt, že jde o republiky sdílející společnou minulost v rámci bývalého Československa. Nápadně odlišný vývoj daňového zatížení příjmů, zejména zaměstnaneckých pracovních příjmů, lze vysvětlit zejména odlišným společensko-politickým vývojem v obou republikách ve sledovaném období, kdy vlády na Slovensku byly spíše pravicové a prosazovaly liberálnější přístup k hospodářské, a tedy i fiskální politice, zatímco v České republice byly u moci vlády levicovější, prosazující vyšší daňové odvody a celkovou míru přerozdělování veřejných prostředků.

**Polsko** lze v rámci sledovaného vzorku zemí označit za zemi se spíše **nižší úrovní daňového zatížení příjmů**, jakož i **celkového daňového zatížení**, jak naznačuje rovněž vývoj ukazatele složené daňové kvóty. Za poměrně nízké lze v Polsku považovat zejména celkové daňové zatížení zaměstnaneckých příjmů, jak naznačuje zejména vývoj ukazatele implicitní daňové sazby z práce. Za povšimnutí přitom stojí, že ačkoliv celkové daňové zatížení práce měřené ukazatelem implicitní daňové sazby z práce se v Polsku ve sledovaném období příliš nezměnilo, vývoj ukazatelů podílu odvodů z osobní důchodové daně a sociálního pojištění na celkových daňových odvodech i na HDP naznačuje, že mezi léty 1998 a 1999 došlo k poměrně výraznému **přesunu váhy daňových odvodů z práce od osobní důchodové daně směrem k sociálnímu pojištění**. Zatímco daňové zatížení práce lze v Polsku považovat za poměrně nízké, daňové zatížení kapitálu v Polsku lze podle vývoje vybraných ukazatelů v rámci vzorku sledovaných zemí ve sledovaném období označit za průměrné.

**Maďarsko** je zemí, jejíž **celkové daňové zatížení** měřené ukazatelem složené daňové kvóty je ve sledovaném období ze všech čtyř sledovaných zemí **dlouhodobě nejvyšší**. Přestože srovnání Maďarska s ostatními sledovanými zeměmi není zcela relevantní pro nedostupnost ukazatelů implicitní daňové sazby z příjmu korporací a implicitní daňové sazby z kapitálu, i u Maďarska lze vysledovat dílčí specifika. Maďarsko je, obdobně jako Česká republika, státem s poměrně **vysokou úrovní zdanění práce** měřenou ukazatelem implicitní daňové sazby z práce, a to i přes mírný pokles hodnoty tohoto ukazatele ve sledovaném období. Ukazatele podílu odvodů daně z příjmu jednotlivců a sociálního pojištění na celkových daňových odvodech však naznačují, že oproti České republice spočívá **váha daňového zatížení práce** v Maďarsku **mnohem více na samotné osobní důchodové dani**, neboť váha odvodů na sociální pojištění je mezi sledovanými zeměmi v Maďarsku dlouhodobě spíše podprůměrná.



## 5 Vybrané aspekty zdanění právnických osob v ČR – výzkumné šetření

### 5.1 Motivy uskutečnění výzkumného šetření

Předchozí kapitoly popsaly realitu zdaňování příjmů v jednotlivých středoevropských zemích včetně ČR, poukázaly na existenci přetrvávajících vzájemných rozdílů, ale i vývojových trendů společných pro všechny sledované země. K nejnápadnějším vývojovým trendům, jimiž je možno charakterizovat takřka všechny sledované země, patří zejména výrazné *snižování reálného daňového zatížení právnických osob* měřené ukazatelem implicitní daňové sazby z příjmu korporací.<sup>56</sup> Jak přitom bylo ukázáno, reálného snižování daňového zatížení právnických osob v uvedených zemích bylo dosaženo zejména razantním snižováním výše nominální sazby korporátní daně.

Přestože i Česká republika sledovala uvedený trend razantního snižování výše nominální sazby korporátní daně, v rámci vzorku sledovaných zemí patřila výše této sazby v ČR po většinu sledovaného období spíše k vyšším, od r. 2000 byla dokonce nejvyšší.<sup>57</sup> V rámci sledovaného vzorku zemí lze tedy, co se týče snižování nominální sazby korporátní daně, ostatní země považovat za výrazně progresivnější. Obdobným způsobem je možno hovořit i o vývoji výše reálného daňového zatížení korporací měřené implicitní daňovou sazbou z příjmu korporací, i zde lze v případě ČR hovořit od r. 2000 o stagnaci a o relativně vysoké hodnotě ukazatele v rámci sledovaného vzorku zemí, a to i přes pokles učiněný v r. 2005 (viz výše - graf č. 4.9). Uvedená fakta vypovídají o tom, že v rámci sledovaného vzorku zemí je **relativně vysoké reálné daňové zatížení korporací v ČR** způsobeno zejména **výší nominální sazby korporátní daně**.

Uvedená fakta jsou důležitá zejména z pohledu teorie mezinárodní daňové konkurence (viz kapitola 2.2.6), neboť právě výše daňového zatížení korporací je v současné globalizované světové ekonomice v pojetí teorie daňové konkurence jedním z klíčových atributů hrajících roli v míře úspěšnosti jednotlivých zemí v přitahování mezinárodně mobilního kapitálu. Vztaheno k současné realitě středoevropského regionu

<sup>56</sup> Uvedený trend je charakteristický pro Českou republiku, Polsko a Slovensko, údaje o vývoji sledovaného ukazatele v Maďarsku nejsou k dispozici (viz kapitola 4.2).

<sup>57</sup> (*Taxation Trends in European Union: Data for the EU Member States and Norway*, s. 92)

se tak *prizmatem teorie daňové konkurence* díky relativně vyššímu daňovému zatížení korporací ČR jeví jako *relativně málo konkurenceschopná*.

Z pohledu uvedených souvislostí se proto jeví jako *žádoucí* nadále *snižovat sazbu korporátní daně*,<sup>58</sup> otázkou je však konkrétní výše sazby, již by mělo být dosaženo. Sazba daně by měla být snižována s ohledem na celkovou prospěšnost ekonomice země, tedy jak s ohledem k atributům výše zmíněné teorie mezinárodní daňové konkurence, tak s přihlédnutím k aspektům týkajícím se zdanění domácích ekonomických subjektů. Za tímto účelem bylo mezi domácími ekonomickými subjekty – poplatníky daně z příjmu právnických osob (dále jen DPPO) - uskutečněno **výzkumné šetření** s cílem vyvodit z jejich odpovědí hypotetické konkrétní závěry týkající se možností potenciálních změn příslušné daňové legislativy, ať již co se týče *snížení sazby* daně z příjmu korporací, tak též možného *celkového zjednodušení* legislativního rámce upravujícího zdanění korporací.

## 5.2 Formulace výzkumného problému a cíle výzkumného šetření

*Předmětem* výzkumného šetření bylo **zjišťování postojů a chování firem - subjektů DPPO v ČR ve vztahu k jejich daňovému zatížení** (výši daňové sazby DPPO) *za účelem vyvození případných konkrétních podnětů k nastavení legislativního rámce zdanění právnických osob v ČR (viz výše).*

*Cílem* výzkumného šetření bylo **zjistit, zda subjekty DPPO v ČR v současné době provádějí daňovou optimalizaci**, a v návaznosti na to **zjistit takovou výši daňové sazby DPPO, již její subjekty (poplatníci) vnímají jako „optimální“**, tj. *takovou výši daňové sazby, při níž by subjekty DPPO měly minimální motivaci různými způsoby snižovat výslednou daňovou povinnost*. Tomuto pojetí odpovídá taková výše sazby DPPO, při níž by její subjekty přestaly provádět (resp. minimalizovaly) procesy daňové optimalizace, což odpovídá takové situaci, kdy náklady na optimalizaci (z pohledu subjektů DPPO) by převýšily její přínosy (tj. úsporu výsledné daňové povinnosti), neboť v takovém případě by daňová optimalizace z pohledu subjektu daně pozbyla racionality.

---

<sup>58</sup> Viz kapitola (4.1.1)

Zvláštní pozornost v rámci výzkumného šetření byla věnována *Moravskoslezskému kraji* s akcentem na komparaci výsledků výzkumného šetření za Moravskoslezský kraj s výsledky za celou ČR.

### 5.3 Koncepce výzkumného šetření

Výzkumné šetření spočívalo v oslovení respondentů – subjektů DPPO *dotazníkovou technikou*, tedy **prostřednictvím výzkumného dotazníku**. Výzkumné šetření mělo charakter *kvantitativního šetření* zaměřeného na získání odpovědí umožňujících následnou agregaci a zpracování běžnými statistickými metodami. Respondenti byli oslovováni adresně (neanonymně) *prostřednictvím elektronické pošty* – emailu, všem respondentům byl adresován dotazník v totožném znění.

#### 5.3.1 Formulace dotazníku

*Dotazník byl koncipován formou dvou otázek*, z nichž první byla směřována k razanci daňové optimalizace, již respondentská právnická osoba provádí, druhá otázka pak byla zaměřena na zjištění samotné daňové sazby, při níž by se respondentovy náklady na optimalizaci vyrovnaly přínosům. Obě otázky byly koncipovány jako *otázky uzavřené*, umožňující vybrat jednu z více nabízených možností. Výsledné znění otázek bylo následující:<sup>59</sup>

1) Provádíte v současné době cílenou daňovou optimalizaci se záměrem snížit daň z příjmu právnických osob:

a) nahodilou – b) normální – c) razantní ?

2) Jaká je výše daňové sazby DPPO, při které by se podle Vás náklady na optimalizaci vyrovnaly přínosům (tzn. jaká je pro Vás optimální, avšak reálná daňová sazba)?

30 % - 21 % - 19 % - 15 % - 10 % - 5 %.

---

<sup>59</sup> Komplettní znění dotazníku – viz samostatná příloha.

Konkrétní formulace výše uvedených otázek vycházely ze specifických potřeb a cílů výzkumného šetření. Koncepce obou otázek formou otázek uzavřených vyplynula ze zadání výzkumu jako výzkumu kvantitativního, tzn. umožňujícího snadnou agregaci odpovědí a jejich následné kvantitativní zpracování s přihlédnutím k faktu, že uzavřené otázky respondentům umožňují snadnou, rychlou a jednoznačnou odpověď výběrem jedné z nabízených možností.

Otázka (1) měla, byť orientačně a zjednodušeně, naznačit, jak razantně respondentské subjekty provádějí cílenou daňovou optimalizaci, tzn. kolik věnují procesu cílené daňové optimalizace úsilí, času, resp. finančních prostředků (v případě využití služeb daňových poradců). Otázka musela být formulována takovým způsobem, aby respondentské firmy byly vůbec schopny a ochotny se alespoň zjednodušeně vyjádřit, neboť z pohledu firem jde o citlivou interní záležitost, k níž třetím osobám zpravidla neposkytují informace vůbec žádné, nebo jen naprosté minimum. S ohledem na danou skutečnost a maximální zjednodušení umožňující kvantitativní zpracování odpovědí byla otázka (1) formulována ve výše uvedeném znění.

U otázky (2), cílené již na samotnou „optimální“ sazbu daně, bylo nutno zvolit vhodné rozmezí a škálu reálných daňových sazeb DPPO, z nichž mohli respondenti vybírat. Uvedená škála musela pokrývat sazby, jež reflektují současnou ekonomickou realitu, a zároveň mohou svým způsobem i z psychologického hlediska představovat určité milníky ve vnímání hypotetické „optimální“ sazby DPPO. Zvoleno bylo 6 následujících sazeb: 30 %, 21 %, 19 %, 15 %, 10 %, 5 %. Nejvyšší sazba – 30 % představuje hranici, nad níž byla v ČR stanovena sazba DPPO do r. 2003. Sazba 21 % představuje sazbu DDPO platnou v ČR r. 2008, tedy sazbu platnou v ČR v současnosti. Sazba 19 % představuje návrh sazby DPPO v ČR od r. 2010 a současně sazbu DPPO uplatňovanou od r. 2004 na Slovensku, sazba 15 % byla obsahem jednoho z návrhů před volbami do PSP ČR v r. 2006,<sup>60</sup> sazba DPPO ve výši 10 % je uplatňována za určitých okolností na Kypru, sazbu DPPO ve výši 5 % lze vnímat jako zjednodušenou alternativu velmi nízké daňové sazby, uplatňované v tzv. daňových rájích.

---

<sup>60</sup> Šlo o předvolební program ODS. Blíže viz: <http://www.ods.cz/volby/weby/2006/program.php>

### 5.3.2 Výběr a charakteristika vzorku respondentů

Respondenty dotazníku byly subjekty DPPO ze všech čtrnácti krajů ČR, při výběru respondentů byl brán zřetel na pestrost respondentského vzorku – šlo o respondenty z různých odvětví.<sup>61</sup> Kontakty na respondenty byly získány ze serveru firmy.cz, sídlo a právní forma všech respondentů byly prověřeny prostřednictvím on-line databáze portálu justice.cz.<sup>62</sup> Samotný průzkum prostřednictvím rozesílání mailů s dotazníkem proběhl ve dnech 5.2. - 25.3. 2008. Osloveno bylo celkem 5 658 firem z celé ČR, nejvíce z *Moravskoslezského kraje* – 1 385 a *Prahy* – 515.

---

<sup>61</sup> Na portálu firmy.cz, z něhož byly kontakty na respondenty získány, jsou podnikatelské subjekty tříděny jak podle krajů, tak podle odvětví, v nichž působí – oblast velkoobchodu a výroby, služeb a řemesel, cestovních služeb a pohostinství atd.

<sup>62</sup> Jde o oficiální server českého soudnictví. Blíže viz: <http://www.justice.cz>

## 5.4 Výsledky výzkumného šetření

### 5.4.1 Výsledky za celou ČR

Z celkově oslovených 5 658 firem na obě otázky odpovědělo celkově 337, tedy cca 5,96 % oslovených. Tuto skutečnost, stejně jako další souhrnné statistiky výzkumného šetření zachycuje tabulka (5.1).

Tabulka č. 5.1: Souhrnné statistiky výzkumného šetření

Kraj	Osloveno respondentů cca	Počet odpovědí cca	% odpovědí	Otázka (1): optimalizace - nejčastější odpověď	Otázka (2): sazba DPPO - nejčastější odpověď	Otázka (2): sazba DPPO - aritmetický průměr odpovědí
Jihočeský	364	19	5,22	normální	15	13,58
Jihomoravský	345	20	5,80	normální	15	14,40
Karlovarský	273	11	4,03	normální	15	14,00
Kraj Vysočina	246	15	6,10	normální	15	15,07
Královéhradecký	270	20	7,41	normální	15	13,60
Liberecký	287	19	6,62	normální	15	15,11
Moravskoslezský	1 385	78	5,63	normální	15	13,97
Olomoucký	291	29	9,97	normální	15	13,83
Pardubický	285	13	4,56	normální	15	13,00
Plzeňský	286	10	3,50	normální	15	17,40
Praha	515	30	5,83	normální	15	14,30
Středočeský	343	21	6,12	normální	15	13,48
Ústecký	384	24	6,25	normální	15	14,17
Zlínský	384	28	7,29	normální	15	14,64
ČR celkem	5 658	337	5,96	normální	15	14,19

Zdroj: výzkumné šetření; vlastní výpočty

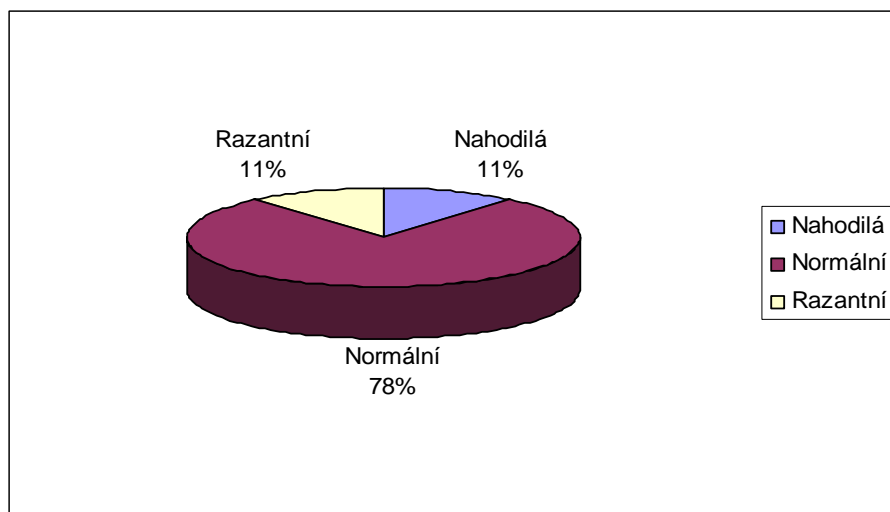
Jak z tabulky (5.1) vyplývá, nejčastěji uváděnou odpovědí na otázku (1) je druhá možnost, tedy „normální“ optimalizace, nejčastěji uváděnou odpovědí na otázku (2) je sazba „15 %.“ Většina respondentů tedy provádí „normální“ optimalizaci a sazba DPPO, při níž by se z jejich pohledu náklady na optimalizaci vyrovnaly přínosům, činí 15 %.

Za povšimnutí stojí ukazatel „aritmetický průměr odpovědí“ na otázku (2), uvedený v posledním sloupci tabulky (5.1), neboť jeho komparace v jednotlivých krajích naznačuje zajímavou souvislost. Nejvyšší hodnoty tohoto ukazatele dosahuje Plzeňský kraj – 17,40, druhý extrém – nejnižší aritmetický průměr odpovědí na otázku (2) - vykazuje Pardubický

kraj – 13,00. Přitom Plzeňský kraj vykazuje v absolutním počtu nejméně odpovědí – 10, Pardubický kraj vykazuje třetí nejnižší počet odpovědí – 13.<sup>63</sup> Naproti tomu v absolutním počtu nejvíce odpovědí je z Moravskoslezského kraje – 78 a z Prahy – 30.<sup>64</sup> Moravskoslezský kraj vykazuje u aritmetického průměru odpovědí na otázku (2) hodnotu 13,97, Praha 14,30, což znamená jen nepatrný rozdíl tří desetín procentního bodu. Tyto dva kraje s nejvyšším počtem absolutních odpovědí tedy nezávisle na sobě vykázaly v ukazateli aritmetického průměru velmi blízké hodnoty, což kontrastuje s hodnotami v krajích Plzeňském a Pardubickém, vzájemně velmi rozdílnými. Tato čísla mohou naznačovat, že *kdyby i z ostatních krajů přišel srovnatelný počet odpovědí jako z Moravskoslezského kraje a Prahy, zřejmě by i tyto kraje vykazovaly obdobných výsledků jako Moravskoslezský kraj a Praha.*

„Normální“ optimalizaci, tedy nejčastější odpověď na otázku (1), uvedlo **262**, tedy **78 %** z celkových 337 respondentů, kteří poskytli odpověď. „Nahodilou“ optimalizaci uvedlo **37** respondentů, což je **11 %** odpovědí, „razantní“ optimalizaci uvedlo **38** respondentů, tedy jen o jednoho více, což v procentuálním vyjádření činí rovněž **11 %** z došlých odpovědí. Poměr odpovědí na otázku (1) zachycuje graf (5.1).

**Graf č. 5.1: Poměr odpovědí na otázku (1): razance optimalizace**



*Zdroj: výzkumné šetření; vlastní výpočty*

Z poměru odpovědí na otázku (1) tedy vyplývá výrazná převaha respondentů uvádějících „normální“ optimalizaci, tedy nikoliv „nahodilou“, avšak ani „razantní“. Problém

<sup>63</sup> Mezi tyto dva kraje se vklíní již jen Karlovarský kraj s počtem 11 odpovědí – viz tabulka (5.1)

<sup>64</sup> Což v poměrném vyjádření odpovídá pořadí krajů v počtu oslovených respondentů.

zde představuje chápání pojmů „nahodilá“, „normální“, a „razantní“ optimalizace, jež vychází ze subjektivního hodnocení respondentů a může se tudíž lišit, což představuje omezení vypovídací schopnosti odpovědí.<sup>65</sup>

Výsledky odpovědí na otázku (2) cílenou na zjištění výše daňové sazby DPPO, při níž by se náklady respondentů na optimalizaci vyrovnaly přínosům optimalizace, jsou shrnuty v tabulce (5.2).

**Tabulka č. 5.2: Daňová sazba, při níž by se náklady na optimalizaci vyrovnaly přínosům**

Sazba DPPO (%)	30	21	19	15	10	5
Počet respondentů, kteří sazbu uvedli	1	5	49	193	75	14
% z celkového počtu odpovědí	0,30	1,48	14,54	57,27	22,25	4,15
Kumulativní % odpovědí	0,30	1,78	16,32	73,59	95,84	100,00

*Zdroj: výzkumné šetření; vlastní výpočty*

Jak bylo pojednáno výše, nejčastější uváděnou odpovědí na otázku (2) byla **sazba 15 %**. Tabulka (5.2) ukazuje, že tuto odpověď uvedlo **193 respondentů**, což je cca **57,27 %**, tedy nadpoloviční počet z celkového počtu 337 došlých odpovědí. Druhou nejčastěji uváděnou sazbou je sazba 10 %, již uvedlo 22,25 % respondentů, a na třetím místě byla uváděna sazba 19 % v procentním zastoupení 14,54 % došlých odpovědí. *Celkové počty* respondentů, jejichž náklady na optimalizaci by při konkrétní sazbě převýšily přínosy, lze zjistit *kumulativními součty* odpovědí, zahrnujícími jak respondenty, jež uvedli dotyčnou sazbu, tak všechny respondenty, kteří uvedli sazby vyšší. Z kumulativních součtů odpovědí procentuálně vyčíslených v tabulce (5.2) lze vyčíst následující:

- v případě zavedení sazby **DPPO ve výši 19 %** by se v situaci, kdy náklady na optimalizaci by převýšily z ní plynoucí přínosy, ocitlo cca **16,32 % respondentů**,
- v případě zavedení sazby **DPPO ve výši 15 %**, by v situaci nákladů na optimalizaci převyšujících její přínosy bylo cca **73,59 % respondentů**,
- byla-li by zavedena sazba **DPPO ve výši 10 %**, v takovém případě by se v situaci nákladů na optimalizaci vyšších než by činily její přínosy, ocitlo cca **95,84 % respondentů**.

<sup>65</sup> Např. optimalizaci, již konkrétní respondent – firma vnímá jako normální, může jiný respondent hodnotit jako optimalizaci nahodilou, nebo naopak jako optimalizaci razantní.



#### 5.4.2 Výsledky v Moravskoslezském kraji

**Z celkem 1 385 oslovených** respondentů v Moravskoslezském kraji na obě otázky **odpovědělo 78 dotázaných**, tj. cca **5,63 % respondentů**, tedy *o něco méně než celorepublikový průměr činící 5,96 % dotázaných respondentů*, jak zachycuje tabulka (5.1).

V odpověď na otázku (1) uvedlo **65**, tedy **83,33 % z počtu 78 respondentů**, kteří poskytli odpověď, „normální“ optimalizaci (celorepublikový průměr činí 78 % - viz graf 5.1). „Nahodilou“ optimalizaci uvedlo **7**, tedy **8,97 % respondentů** (celorepublikový průměr činí 11 %, - viz graf 5.1), kteří odpověděli, a „razantní“ optimalizaci uvedlo **6 respondentů**, tedy **7,69 %** z došlých respondentských odpovědí (celorepublikový průměr činí 11 % - viz graf 5.1). **Uvedené výsledky se tedy blíží celorepublikovému průměru**, s tím, že *poměr odpovědí uvádějících „normální“ optimalizaci je v Moravskoslezském kraji nepatrně vyšší, než kolik činí celorepublikový průměr.*

Výsledky odpovědí na otázku (2) zaměřenou na zjištění výše daňové sazby DPPO, při níž by se náklady respondentů z Moravskoslezského kraje na optimalizaci vyrovnaly přínosům optimalizace, shrnuje tabulka č. 5.3 (srov. s tab. 5.2).

**Tabulka č. 5.3: Daňová sazba, při níž by se náklady na optimalizaci vyrovnaly přínosům (Moravskoslezský kraj)**

Sazba DPPO (%)	30	21	19	15	10	5
Počet respondentů, kteří sazbu uvedli	0	2	12	40	20	4
% z celkového počtu odpovědí	0,00	2,56	15,38	51,28	25,64	5,13
Kumulativní % odpovědí	0,00	2,56	17,94	69,22	94,86	100,00

*Zdroj: výzkumné šetření; vlastní výpočty*

Ze srovnání tabulky (5.3) s tabulkou (5.2) zachycující celorepublikové výsledky lze vyvodit, že ač se konkrétní čísla v Moravskoslezském kraji mírně odchyľují od celorepublikových statistik, nic to nemění na faktu, že *potvrzují celorepublikový trend s dominující odpovědí uvádějící sazbu 15 % následovanou sazbami 10 % a 19 %*. Totéž dotvrzují i *kumulativní součty procentuálně vyjádřených počtů jednotlivých sazeb, jež se v Moravskoslezském kraji výrazně blíží týmž kumulativním součtům celorepublikovým.*

## 5.5 Závěry výzkumného šetření

V rámci výzkumného šetření bylo osloveno celkově 5 658 subjektů DPPO v ČR, z nichž obě otázky zodpovědělo 337 dotázaných, tedy 5,96 % oslovených respondentů.

Nejčastěji uváděnou odpovědí na otázku (1) je „mírná“ optimalizace, již uvedlo cca 78 % respondentů, „nahodilou“ a „razantní“ optimalizaci uvedlo shodně 11 % respondentů. Tato otázka skýtá určité omezení v subjektivním pojetí jejího chápání, přesto z celkového poměru jednotlivých odpovědí, mezi nimiž je odpověď „nahodilá“ (což lze zhruba považovat za odpověď ekvivalentní situaci, kdy cílená daňová optimalizace prováděna není) pouhých 11 %, lze usuzovat, že **rozhodující většina (bezmála 90 %) firem v ČR podléhajících DPPO v současné době cílenou daňovou optimalizaci provádí.**

Na otázku (2) nejvíce respondentů – cca 57 % - uvedlo jako odpověď sazbu 15 %, následovala sazba 10 %, již uvedlo 22,25 % odpovědí, a sazba 19 %, zodpovězená ve 14,54 % případů. Celkové počty respondentů, jejichž náklady na optimalizaci by při konkrétní sazbě převýšily přínosy, vyplývají z kumulativních součtů odpovědí zahrnujících jak respondenty, jež uvedli dotyčnou sazbu, tak všechny respondenty, kteří uvedli sazby vyšší. Z takovýchto kumulativních součtů lze vyvodit následující čísla:

- v případě zavedení sazby **DPPO ve výši 19 %** by se v situaci, kdy náklady na optimalizaci by převýšily z ní plynoucí přínosy, ocitlo cca **16,32 % respondentů**;
- v případě zavedení sazby **DPPO ve výši 15 %** by v situaci nákladů na optimalizaci převyšujících její přínosy bylo cca **73,59 % respondentů**;
- pokud by byla zavedena sazba **DPPO ve výši 10 %**, v takovém případě by se v situaci nákladů na optimalizaci vyšších než její přínosy ocitlo cca **95,84 % respondentů**.

Přijmeme-li zaslé předpoklad, že v situaci, kdy náklady na optimalizaci převyšují z ní vyplývající výnosy, firmy přestanou úkony daňové optimalizace provádět, lze výše uvedená čísla ztotožnit s procentními podíly respondentů, kteří by při zavedení sazby DPPO v uvedené výši 19 %, 15 %, resp. 10 % přestali daňovou optimalizaci provádět. V případě zavedení sazby DPPO ve výši 19 % by podíl respondentů, jež by přestali daňovou

optimalizaci provádět, činil 16,32 %, což není nijak mnoho, avšak **již při zavedení sazby ve výši 15 % by podíl respondentů, jež by se úkony daňové optimalizace přestali zabývat, dosahoval rovných 73,59 %, což představuje bez mála tři čtvrtiny, tedy rozhodující většinu oslovených respondentů. Pokud by byla sazba DPPO snížena ještě o dalších pět procentních bodů, tedy na 10 %, v takové situaci by počet respondentů, jež by přestali úkony daňové optimalizace provádět, dosahoval cca 95,84 %, tedy prakticky 96 % oslovených respondentů.**

Při interpretaci výsledků z výše uvedených čísel je nutno přihlédnout k řadě dalších faktorů, jež mají na chování podnikatelských subjektů při provádění daňové optimalizace vliv, přitom však nejsou ve výzkumném šetření explicitně podchyceny.

*Výše daňové sazby není z hlediska nastavení daňové legislativy zdaleka jediným faktorem určujícím reálné (efektivní) daňové zatížení podnikatelských subjektů a jejich chování při provádění úkonů daňové optimalizace. Nezanedbatelný vliv má možnost a výše daňových odpočtů, slev na dani, výjimek z povinnosti danit příjmy, výše a nastavení daňových odpisů, komplikovanost daňových předpisů, popř. jejich vzájemné křížení a možnost různého výkladu apod. Je třeba mít na zřeteli, že výsledky výzkumného šetření odpovídají situaci při současném stavu daňové legislativy a s ohledem na možnost jejího nastavení různým způsobem nebudou s nejvyšší pravděpodobností univerzálním vyjádřením postojů a chování subjektů DPPO v ČR ve vztahu k problematice daňové optimalizace.*

Přístup jednotlivých podniků k optimalizaci závisí rovněž na jejich *ekonomické situaci, dosaženém hospodářském výsledku, výši nákladů na optimalizaci* apod. Jiným způsobem budou provádět daňovou optimalizaci malé a velké firmy, jinak budou k procesům daňové optimalizace přistupovat podniky působící v rámci jednoho státu a jinak nadnárodní korporace apod. *Vliv těchto a dalších faktorů, jež mají na rozhodování konkrétních podniků o daňové optimalizaci vliv, výsledky výzkumného šetření explicitně nezachycují.*

I přes určité zjednodušení plynoucí z výše uvedených vypovídacích omezení lze z výsledků výzkumného šetření vyvodit, že **„optimální“ sazbou DPPO se jeví sazba ve výši 10 % až 15 %**. Množství respondentů, kteří by při snížení sazby DPPO hypoteticky přestali provádět úkony daňové optimalizace (73,59 % při sazbě 15 %; 95,84 % při sazbě 10 % - viz výše) se jeví jako zcela zásadní. Vzhledem k současné situaci v ČR, zejména

s přihlédnutím k fiskálnímu aspektu záležitosti (výši rozpočtových výnosů z daně), by *za určitých okolností*<sup>66</sup> bylo možno v ČR zvažovat zavedení sazby DPPO ve výši 15 %. **Při uvedené výši sazby DPPO by bylo možno uvažovat i o výrazném celkovém zjednodušení daňové legislativy**, neboť daňová optimalizace spočívá ve využívání možností, jež daňová legislativa umožňuje, tzn. uplatňování různých daňových odpočtů, výjimek, slev na dani či využití výhodnější alternativy tam, kde dochází ke vzájemnému křížení daňových předpisů apod. *Úkony daňové optimalizace by při zavedení sazby DPPO ve výši 15 % byly v praxi prováděny (oproti současnému stavu) jen v malé míře a komplikovaná daňová legislativa, jež jejich realizaci umožňuje, by tak de facto pozbyla svého účelu.*

Závěrem je možno shrnout, že **tytéž závěry jako za celou ČR lze konstatovat i za Moravskoslezský kraj**, jemuž byla v rámci výzkumného šetření věnována zvláštní pozornost. Z komparace výsledků statistik za Moravskoslezský kraj se statistikami celorepublikovými lze konstatovat, že *výsledky výzkumného šetření v Moravskoslezském kraji sledují celorepublikové trendy*, neboť dosahují obdobných hodnot; drobné rozdíly vykazované u konkrétních číselných charakteristik lze vzhledem k počtu respondentských odpovědí přičíst na vrub spíše statistickým odchylkám.

---

<sup>66</sup> Předpokladem by bylo zejména snížení rozpočtových výdajů, i když, na druhou stranu, nelze s určitostí zcela vyvrátit ani možnost, že by se při snížení daňové sazby na uvedenou úroveň mohl projevit i určitý Lafferův efekt (viz Lafferova křivka), jež by mohl výši propadu rozpočtových příjmů eliminovat.

## **Závěr**

Má diplomová práce je věnována problematice daní z příjmů ve vybraných zemích s akcentem na makroekonomický kontext zdaňování příjmů. Pozornost je zaměřena na země středoevropského regionu včetně České republiky. Práce rozebírá problematiku v několika vzájemně souvisejících rovinách, pro něž je členěna do dílčích kapitol. Sled dílčích kapitol je koncipován deduktivně-teoretickým přístupem od teoretického rámce dané problematiky směrem ke konkrétní realitě zdaňování příjmů ve vybraných zemích.

První kapitola vymezuje úlohu daní v ekonomice, seznamuje s běžnými způsoby klasifikace jednotlivých odvodů daňového charakteru, nastiňuje historický rámec teorie zdanění a v závěru se věnuje současnému pohledu na daňové principy. Naznačuje nezastupitelnost daní z pohledu plnění konkrétních funkcí v ekonomice, ukazuje rozdíly mezi jednotlivými druhy daní a obeznamuje s požadavky, jež by měly daně optimálním způsobem plnit svou funkci naplňovat.

Na úvodní kapitolu úzce navazuje kapitola druhá, rozebírající teoretické poznatky učiněné v problematice zdaňování příjmů. Kapitola sestává ze dvou dílčích subkapitol, první subkapitola rozebírá teorii zdanění příjmů jednotlivců, druhá subkapitola je věnována teorii zdaňování zisků firem. V nástinu těchto teorií je kladen důraz na panující kontroverzi názorů na existenci daní z konkrétních druhů příjmů a obeznámení s konkrétními teoretickými přístupy k problematice zdaňování příjmů.

Určitý předěl mezi teoretickou a praktickou částí představuje třetí kapitola, seznamující s harmonizačním procesem zdaňování příjmů v Evropské unii. Kapitola nastiňuje genezi harmonizace a koordinace v oblasti zdaňování příjmů, seznamuje s aktuálním legislativním rámcem včetně konkrétního obeznámení s klíčovými dokumenty. Závěrečná část kapitoly naznačuje možné směry budoucího vývoje harmonizačního procesu v oblasti zdaňování příjmů v Evropské unii.

Čtvrtá kapitola se věnuje již samotnému popisu a vzájemné komparaci systémů zdaňování příjmů v konkrétních zemích. Kapitola sestává ze dvou hlavních částí, první část seznamuje se systémy odvodů daňového charakteru včetně nástinu jednotlivých národních specifíků typu investičních pobídek, osvobození určitých typů příjmů apod. Druhá část rozebírá již samotné

vybrané ukazatele daňového zatížení příjmů, komparuje vývoj těchto ukazatelů v jednotlivých zemích v desetiletém období 1995 až 2005, snaží se vystihnout nejdůležitější vývojové trendy, všímá si společných charakteristik a upozorňuje na rozdíly mezi zeměmi. Naznačuje, že v rámci sledovaného vzorku zemí je Česká republika z pohledu vybraných ukazatelů zdanění příjmů státem se spíše vyšší mírou zdanění příjmů, ať již příjmů osobních, tak příjmů právnických osob.

Poslední ucelený celek představuje závěrečná, pátá kapitola, věnovaná vybraným aspektům zdanění právnických osob v České republice. Obsahem kapitoly je uskutečněné výzkumné šetření formou výzkumného dotazníku věnovaného právnickým osobám v České republice s cílem vyvodit z výsledků odpovědí konkrétní závěry ke konstrukci zdaňování příjmů právnických osob v našem státě. Výsledky výzkumného šetření naznačují potenciální prospěšnost možných legislativní změn, ať již co se týče snížení daňové sazby z příjmu právnických osob, tak též možného celkového zjednodušení legislativního rámce zdaňování právnických osob.

## Seznam použitých zdrojů

### Tištěné publikace:

1. *European Tax Handbook*. Amsterdam: IBDF, 2006. 780 s. ISBN 1090-76078-93-9.
2. HOLMAN, R. a kol. *Dějiny ekonomického myšlení*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2001. 544 s. ISBN 80-7179-63-1-X.
3. KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. Praha: Eurolex Bohemia, 2000. 225 s. ISBN 80-902752-2-2.
4. NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: Aspi, 2005. 236 s. ISBN 80-7357-142-0.
5. PŘIBOVÁ, M. *Marketingový výzkum v praxi*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 1996. 248 s. ISBN 80-7169-299-9.
6. STIGLITZ, J. *Ekonomie veřejného sektoru*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 1997. 664 s. ISBN 80-7169-454-1.
7. ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2003. 249 s. ISBN 80-7179-413-9.
8. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde Praha, 2007. 256 s. ISBN 978-80-7201-649-5.
9. URBAN, L. *Praktická hospodářská politika*. 1. vyd. Praha: VŠE, 1995. 190 s. ISBN 80-70-79-941-2.

### Elektronické publikace:

10. KOPŘIVA, J. *Harmonizovaný základ daně v EU – konec daňové konkurence v EU* [online]. 2007 [cit. 2008-05-04]. Dostupné z: <<http://www.law.muni.cz/edicni/Days-of-public-law/files/pdf/sprava-finance/Kopriva.pdf>>.

11. *Rovná daň. Sborník textů.* Praha: Centrum pro ekonomiku a politiku, 2001, 91 s., ISBN 80-902795-4-6. [online]. 2001 [cit. 2008-04-14]. Dostupné z: <<http://www.cepin.cz/docs/dokumenty/sbornik07.pdf>>.
12. RYCHETNÍK, L. *Čtyři mechanismy příjmové diferenciaci* [online]. 200-? [cit. 2008-04-14]. Dostupné z: <[http://stary.hkap.cz/otazky/ctyriy\\_mechanismy\\_prednaska.doc](http://stary.hkap.cz/otazky/ctyriy_mechanismy_prednaska.doc)>.
13. SCHWARZ, J. *Rovná daň a dopady jejího zavedení v zemích střední a východní Evropy* [online]. 2007 [cit. 2008-04-14]. Dostupné z: <[http://www.libinst.cz/etexts/schwarz\\_rovna\\_dan.pdf](http://www.libinst.cz/etexts/schwarz_rovna_dan.pdf)>.
14. *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States and Norway.* Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2007. 447 s. ISBN 978-92-79-04865-4 [online]. 2007 [cit. 2008-05-04]. Dostupné z: <[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY\\_OFFPUB/KS-DU-07-001/EN/KS-DU-07-001-EN.PDF](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-DU-07-001/EN/KS-DU-07-001-EN.PDF)>.
15. *Zdanění příjmů a majetku v České republice: výstup expertní skupiny: přílohy* [online]. 2006? [cit. 2008-05-05]. Praha: Ministerstvo financí ČR, 2006?. Dostupné z: <[http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Vystupni\\_material\\_prilohy\\_1\\_6\\_pdf.pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Vystupni_material_prilohy_1_6_pdf.pdf)>.

### **Elektronická databáze:**

16. OECD. *Overall statutory tax rates on dividend income* [online]. 2007? [cit. 2008-05-05]. Dostupné z: <<http://www.oecd.org/dataoecd/26/51/33717596.xls>>.

### **WWW stránky:**

17. ČESKÁ SPRÁVA SOCIÁLNÍHO ZABEZPEČENÍ. *Změny v nemocenském pojištění a pojistném od 1. 1. 2008* [online]. 2007? [cit. 2008-05-05]. Dostupné z: <<http://www.cssz.cz/cz/nemocenske-pojisteni/davky/zmeny-v-nemocenskem-pojisteni-a-pojistnem-od-1-1-2008.htm>>.
18. EPI, S.R.O. *E-LEARNINGOVÝ PORTÁL* [online]. 200-? [cit. 2008-05-05]. Dostupné z: <<http://www.foxdizajn.com/skola/index.php?id=rocnik2/financnitryh/financni-trhy-kap3>>.



19. EPRAVO.CZ. 37705. *Soud EU uznal daňový nárok britské M&S, vládám hrozí žaloby firem* [online]. 2005 [cit. 2008-05-05]. Dostupné z: <[http://epravo.cz/v01/index.php3?m=1&recid\\_cl=37705&s1=1&s2=X&s3=X&s4=X&s5=S&s6=1&typ=clanky](http://epravo.cz/v01/index.php3?m=1&recid_cl=37705&s1=1&s2=X&s3=X&s4=X&s5=S&s6=1&typ=clanky)>.
20. EUROPEAN COMMUNITY LAW NEWS. *Svoboda usazování: snížení daní mateřské společnosti z důvodu ztrát vzniklých v dceřiných společnostech působících v jiném členském státě* [online]. 2005 [cit. 2008-05-05]. Dostupné z: <<http://www.ksb.cz/ecln/show.php?id=79&iss=18>>.
21. KUBÁTOVÁ, K. *Daně – konkurence nebo harmonizace?* [online]. 2005 [cit. 2008-04-20]. Dostupné z: <<http://www.cepin.cz/cze/prednaska.php?ID=466>>.
22. MACH, P. *Daňová konkurence musí být zachována* [online]. 2004 [cit. 2008-05-05]. Dostupné z: <<http://www.petrmach.cz/cze/prispevek.php?ID=77>>.
23. ODS. *Volební program pro volby do PSP ČR 2006* [online]. 2006, [cit. 2008-04-10]. Dostupné z: <<http://www.ods.cz/volby/weby/2006/program.php>>.
24. OECD. *Double taxation - juridical and economic* [online]. 200-? [cit. 2008-05-05]. Dostupné z: <[http://www.oecd.org/document/15/0,3343,fr\\_2649\\_34897\\_36156239\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html](http://www.oecd.org/document/15/0,3343,fr_2649_34897_36156239_1_1_1_1,00.html)>.
25. ZMĚNY PRO BUDOUCNOST. *Daň z příjmu fyzických osob* [online]. 2007 [cit. 2008-05-05]. Dostupné z: <<http://www.zmenyprobudoucnost.cz/prectete-si/danova-oblast/uvod.aspx>>.
26. ZMĚNY PRO BUDOUCNOST. *Daň z příjmu právnických osob* [online]. 2007 [cit. 2008-05-05]. Dostupné z: <<http://www.zmenyprobudoucnost.cz/prectete-si/danova-oblast/dan-z-prijmu-pravnickych-osob.aspx>>.
27. ZMĚNY PRO BUDOUCNOST. *Novely daňových zákonů: Zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů* [online]. 2007 [cit. 2008-04-10]. Dostupné z: <<http://www.zmenyprobudoucnost.cz/prectete-si/media/novely-danovych-zakonu-zakon-o-stabilizaci-verejnych-rozpoctu.aspx>>.

## Seznam použitých zkratek

CZ	Česká republika
CZK	Česká koruna
ČR	Česká republika
DPPO	Daň z příjmu právnických osob
EHS	Evropské hospodářské společenství
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
HU	Maďarsko
HUF	Maďarský forint
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
PL	Polsko
PLN	Polský nowy zloty
SK	Slovensko
SKK	Slovenská koruna

## Seznam tabulek a grafů

### Seznam tabulek:

- Tabulka č. 1.1: Klasifikace odvodů z příjmů dle metodiky OECD
- Tabulka č. 4.1: Odpisové skupiny a počty let odpisování v ČR v r. 2006
- Tabulka č. 4.2: Daňové sazby osobní důchodové daně v ČR v r. 2006
- Tabulka č. 4.3: Sazby odvodů sociálního pojištění v ČR v r. 2006
- Tabulka č. 4.4: Příklady lineárních odpisových sazeb v Polsku v r. 2006
- Tabulka č. 4.5: Daňové sazby osobní důchodové daně v Polsku v r. 2006
- Tabulka č. 4.6: Příklady odpisových skupin a sazeb na Slovensku v r. 2006
- Tabulka č. 4.7: Sazby příspěvků sociálního pojištění odváděné zaměstnavateli na Slovensku v r. 2006
- Tabulka č. 4.8: Sazby příspěvků sociálního pojištění odváděné zaměstnanci na Slovensku v r. 2006
- Tabulka č. 5.1: Souhrnné statistiky výzkumného šetření
- Tabulka č. 5.2: Daňová sazba, při níž by se náklady na optimalizaci vyrovnaly přínosům
- Tabulka č. 5.3: Daňová sazba, při níž by se náklady na optimalizaci vyrovnaly přínosům (Moravskoslezský kraj)

### Seznam grafů:

- Graf č. 1.1: Rozdíl v působení daně jednotkové a daně ad valorem
- Graf č. 1.2: Lafferova křivka
- Graf č. 2.1: Komparace vlivu spotřební a důchodové daně na užitek spotřebitele
- Graf č. 2.2: Vliv zdanění na pracovní úsilí
- Graf č. 2.3: Důchodový a substituční efekt daně ze mzdy
- Graf č. 2.4: Koncept negativní důchodové daně
- Graf č. 4.1: Vývoj celkového daňového zatížení měřeného ukazatelem složené daňové kvóty v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005
- Graf č. 4.2: Vývoj daňového zatížení měřeného ukazatelem podílu výnosů daně ze zisku korporací k HDP v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005
- Graf č. 4.3: Vývoj ukazatele podílu výnosů daně ze zisku korporací k celkovým daňovým výnosům v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005
- Graf č. 4.4: Vývoj daňového zatížení měřeného ukazatelem podílu výnosů osobní důchodové daně k HDP v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005

- Graf č. 4.5: Vývoj ukazatele podílu výnosů osobní důchodové daně k celkovým daňovým výnosům v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005
- Graf č. 4.6: Vývoj ukazatele podílu výnosů z celkových odvodů sociálního pojištění k HDP v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005
- Graf č. 4.7: Vývoj ukazatele podílu výnosů z celkových odvodů sociálního pojištění na celkových daňových výnosech v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005
- Graf č. 4.8: Vývoj ukazatele implicitní daňové sazby z práce v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005
- Graf č. 4.9: Vývoj ukazatele implicitní daňové sazby z příjmu korporací v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005
- Graf č. 4.10: Vývoj ukazatele implicitní daňové sazby z kapitálu v zemích střední Evropy v letech 1995 až 2005
- Graf č. 5.1: Poměr odpovědí na otázku (1): razance optimalizace

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- byl(a) jsem seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne .....

.....  
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Smetanova 696/43

Valašské Meziříčí

757 01

## Seznam příloh

- Příloha č. 1: Text výzkumného dotazníku
- Příloha č. 2: Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob v ČR včetně scénáře budoucího vývoje podle schváleného návrhu reformy veřejných financí

## **Příloha č. 1: Text výzkumného dotazníku**

Dobrý den,

jsem studentem Ekonomické fakulty VŠB-TUO a v rámci diplomové práce věnované problematice vlivu zdanění příjmů fyzických a právnických osob na ekonomiku provádím malý průzkumný dotazník. Jeho výsledky mohou vést k získání konkrétních podnětů (doporučení) k případným změnám stávající daňové legislativy (např. snížení daňové sazby DPPO). Za tímto účelem jsem se rozhodl oslovit i Vaši firmu. Věnujete-li chvilku pozornosti zodpovězení dvou jednoduchých otázek dotazníku, budu Vám velice zavázán. Otázky jsou následující:

1) Provádíte v současné době cílenou daňovou optimalizaci se záměrem snížit daň z příjmu právnických osob:

a) nahodilou – b) normální – c) razantní ?

2) Jaká je výše daňové sazby DPPO, při které by se podle Vás náklady na optimalizaci vyrovnaly přínosům (tzn. jaká je pro Vás optimální, avšak reálná daňová sazba)?

30 % - 21 % - 19 % - 15 % - 10 % - 5 %

(vyberte jednu z možností, odpověď chápejte jako hypotetickou v teoretické rovině)

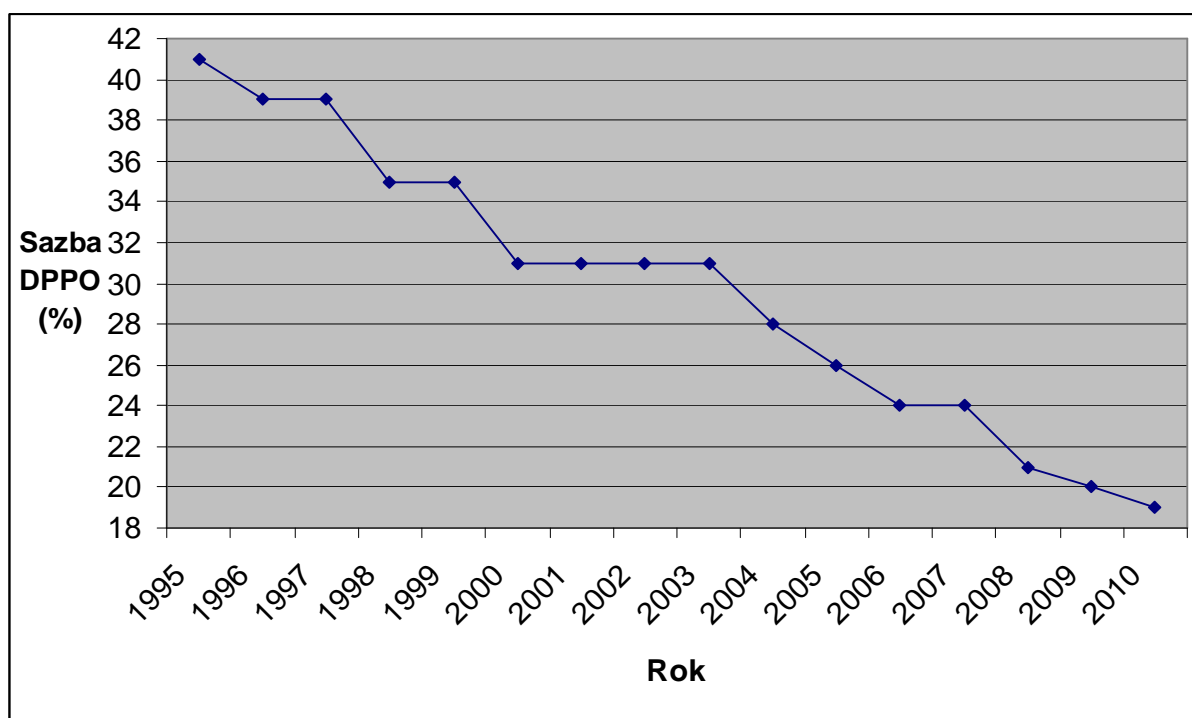
Za Vaši případnou odpověď předem děkuji

S pozdravem a přáním příjemného dne Jiří Weiss

**Příloha č. 2: Vývoj sazby daně z příjmu právnických osob v ČR včetně scénáře budoucího vývoje podle schváleného návrhu reformy veřejných financí**

Rok	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Sazba DPPO (%)	41	39	39	35	35	31	31	31

Rok	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Sazba DPPO (%)	31	28	26	24	24	21	20	19



*Zdroj: Taxation trends in the European union: Data for the EU Member States and Norway; Změny pro budoucnost [online]; vlastní úprava*